

Auch von Sozialfonds will der Fiskus seinen Anteil

Auch von Zuschüssen zur Förderung von Existenzgründern aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds sowie aus Landesmitteln im Rahmen des Programms „Arbeit und Qualifizierung“ sind Steuern abzuführen, weil es sich in beiden Fällen um „Betriebseinnahmen“ handelt.

Quelle: Wolfgang Büser

Existenzgründung; Zuschuss; Konkursausfallgeld; Zuwendung; Existenzgründungsbeihilfe; Europäischer Sozialfonds; Betriebseinnahme; Überbrückungsgeld; Steuerfreiheit; Existenzgründungszuschuss; Einkommensteuer

Gericht: BFH

Datum: 26.06.2002

Aktenzeichen: IV R 39/01

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2002, 11817

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Sachsen - 3 K 1470/99 vom 28.05.2001

Rechtsgrundlage:

§ 3 Nr. 2 EStG

Fundstellen:

BFHE 199, 374 - 379

b&b 2003, 251

BB 2002, 2006 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2002, 1386

BFH/NV 2002, 1389-1391

BStBl 2002, 697

BStBl II 2002, 697-699 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2002, 2084-2086 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2002, 1225-1227 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2002, 772 (Kurzinformation)

EStB 2002, 385

FR 2003, 46-48

GuT 2003, 29

HFR 2002, 979-980

INF 2002, 698

KÖSDI 2002, 13451

NWB 2003, 3962

NWB 2002, 3212

stak 2002

SteuerBriefe 2003, 324-325

BFH, 26.06.2002 - IV R 39/01

Amtlicher Leitsatz:

Zuschüsse zur Förderung von Existenzgründern aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds und aus Landesmitteln im Rahmen des Programms "Arbeit und Qualifizierung für Sachsen" sind nicht steuerfrei.

Gründe

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist seit dem Jahre 1996 als selbständiger Sachverständiger für die Bewertung von unbebauten und bebauten Grundstücken tätig. Vor Aufnahme seiner Tätigkeit bezog er infolge einer Insolvenz seines bisherigen Arbeitgebers Konkursausfallgeld. Überbrückungsgeld für die Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit nach § 55a des Arbeitsförderungsgesetzes (AFG) erhielt der Kläger nicht. Jedoch wurde ihm mit Zuwendungsbescheid des Regierungspräsidiums vom 11. November 1996 für den Zeitraum vom 16. September 1996 bis 15. September 1997 eine Zuwendung in Höhe von 26 000 DM als Existenzgründungszuschuss aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds (ESF) und aus Landesmitteln gewährt. Bei der Berechnung des Förderbetrags von 500 DM/Woche ab Gründung der Existenz wurde berücksichtigt, dass der Kläger keine anderweitige Leistung von der Bundesanstalt für Arbeit (BfA) oder nach dem Bundessozialhilfegesetz (BSHG) erhalten hatte. Der Förderbetrag hätte sich bei Gewährung eines Zuschusses nach dem AFG oder dem BSHG laut Zuwendungsbescheid um die Höhe dieses Zuschusses vermindert. Die Zuwendung beruhte auf dem Programm "Arbeit und Qualifizierung für Sachsen" (vgl. §§ 23 und 44 der Vorläufigen Haushaltsordnung des Freistaates Sachsen --SÄHO-- vom 19. Dezember 1990, Sächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt --SächsGVBl-- 1990, 21; Richtlinien des Sächsischen Staatsministeriums für Wirtschaft und Arbeit für die Förderung von Maßnahmen, die aus dem Europäischen Sozialfonds mitfinanziert werden, vom 1. Juli 1996 --RL über die Verwendung von Mitteln aus dem ESF--, Sächsisches Amtsblatt 1996, 810).
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) qualifizierte entgegen den Angaben des Klägers in dessen Einkommensteuererklärung den in der Gewinnermittlung für das Streitjahr (1997) erfassten Teilbetrag des Zuschusses in Höhe von 19 500 DM als steuerpflichtige Betriebseinnahme. Existenzgründungsbeihilfen, denen kein Bezug eines Überbrückungsgeldes vorangegangen sei, seien keine steuerfreien Einnahmen i. S. des § 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 3 Der dagegen erhobene Einspruch blieb ohne Erfolg. Der Kläger trug im Klageverfahren vor, es könne keine Rolle spielen, aus welchem "Topf" er die Zuwendung für die Existenzgründung erhalten habe. Er hätte ohne weiteres die Voraussetzungen für die Gewährung eines Überbrückungsgeldes nach § 55a AFG schaffen können. Die Unterscheidung zwischen Überbrückungsgeld und Leistungen aus dem ESF sei willkürlich und verletze ihn, den Kläger, in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).
- 4

Die Klage hatte Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 1485 veröffentlicht. Das FG führte im Wesentlichen aus:

- 5 Zwar unterfalle der Existenzgründungszuschuss nach dem Programm "Arbeit und Qualifizierung für Sachsen" aus dem ESF und den Landesmitteln nicht direkt der Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 2 EStG . Jedoch könne die Vorschrift im zu entscheidenden Fall analog angewandt werden. Gemeinsame Grundlage der von § 3 Nr. 2 EStG erfassten Leistungen sei, dass sie Arbeitnehmern oder Arbeitsuchenden zugute kämen oder dass sie der Ausbildung oder Fortbildung der Empfänger dienten; dementsprechend begünstige § 3 Nr. 2 EStG vor allem Leistungen nach dem AFG . Diesem Zweck dienten aber auch die Zuwendungen nach dem Programm "Arbeit und Qualifizierung für Sachsen". Die Beihilfe werde nach den RL über die Verwendung von Mitteln aus dem ESF nur gewährt, wenn die geförderte Maßnahme ein arbeitsmarktpolitisches Ziel verfolge und sie eine erfolgreiche Durchführung erwarten lasse. Das Programm bezwecke die Wiedereingliederung arbeitsloser oder von Arbeitslosigkeit unmittelbar bedrohter Personen in das Erwerbsleben.
- 6 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der die Verletzung von Bundesrecht (§ 3 Nr. 2 EStG) gerügt wird. Zum einen fehle es an einer für die Analogie notwendigen Regelungslücke (Urteil des Sächsischen FG vom 19. Juni 2000 4 K 2165/99 , rechtskräftig, nicht veröffentlicht --nv--). In § 3 Nr. 2 EStG sei die Steuerfreiheit von Leistungen aus dem ESF ausdrücklich geregelt. Diese habe zur Voraussetzung, dass die gewährte Leistung der Aufstockung des Überbrückungsgeldes nach § 55a AFG diene. Ein Aufstockungsfall läge jedoch hier nicht vor.
- 7 Zum anderen scheide eine analoge Anwendung des § 3 Nr. 2 EStG auch deshalb aus, weil der Plan der gesetzlichen Regelung nicht auf den unregelmäßigen Fall erstreckt werden könne. Die Leistungen nach dem AFG und der streitgegenständliche Zuschuss aus dem ESF und den Landesmitteln seien unterschiedliche Leistungen mit unterschiedlichen Voraussetzungen. Gemeinsame Grundlage der Leistungen nach § 3 Nr. 2 EStG sei, dass sie Arbeitnehmern oder Arbeitsuchenden zugute kämen oder dass sie der Ausbildung oder Fortbildung der Empfänger dienten. Dementsprechend begünstige § 3 Nr. 2 EStG vor allem Leistungen nach dem AFG . Die Förderung zur Existenzgründung solle hingegen zur Stärkung der Wirtschaftsstruktur führen. Auch könne die Existenzgründungsbeihilfe nach dem Programm "Arbeit und Qualifizierung für Sachsen" nicht mit dem Überbrückungsgeld nach § 55a AFG verglichen werden.
- 8 Schließlich füge sich die Gewährung von Existenzgründerzuschüssen nicht in die Systematik des § 3 Nr. 2 EStG ein und müsse daher besteuert werden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Oktober 1996 XI R 35/96 , BFHE 181, 309, BStBl II 1997, 125).
- 9 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Er trägt vor, das vom FA zitierte Urteil des BFH (in BFHE 181, 309, BStBl II 1997, 125) könne nicht herangezogen werden. Anders als im Streitfall habe der BFH dort über § 3 Nr. 2 EStG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 1992 (StÄndG 1992) vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) entschieden. Die durch das Jahressteuergesetz 1997 (JStG 1997) vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049, BStBl I 1996, 1523) erfolgte Aufnahme der aus Landesmitteln ergänzten Leistungen aus dem ESF in den Katalog des § 3 Nr. 2 EStG zeige gerade, dass der Gesetzgeber auch Leistungen außerhalb des AFG steuerfrei stellen wollte.
- 12 Im Übrigen könne der gewährte Zuschuss schon unter die Tatbestandsvariante "übrige Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz und den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder, soweit sie Arbeitnehmern oder Arbeitsuchenden . . . gewährt werden" des § 3 Nr. 2 EStG subsumiert werden. Leistungen aus einem Landesprogramm --wie auch der streitgegenständliche Zuschuss-- erfüllten einen eigenständigen Befreiungstatbestand.

13

Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das angefochtene Urteil verletzt § 3 Nr. 2 EStG.

- 14** 1. Der Zuschuss zur Förderung von Existenzgründern ist als Betriebseinnahme in der Gewinnermittlung des Klägers zu erfassen (vgl. BFH in BFHE 181, 309, BStBl II 1997, 125).
- 15** 2. Dem FG kann nicht gefolgt werden, soweit es § 3 Nr. 2 EStG für entsprechend anwendbar hält und den Zuschuss, der dem Kläger zu dessen Existenzgründung aus dem Programm "Arbeit und Qualifizierung für Sachsen" bewilligt wurde, als steuerfreie Betriebseinnahme ansieht.
- 16** a) Die Beihilfe für Existenzgründer fällt nicht unter den Wortlaut des § 3 Nr. 2 EStG. Steuerfrei nach § 3 Nr. 2 EStG i. d. F. des JStG 1997 sind u. a. das Arbeitslosengeld, das Kurzarbeitergeld, das Schlechtwettergeld, das Winterausfallgeld, die Arbeitslosenhilfe, das Unterhaltsgeld und die übrigen Leistungen nach dem AFG und den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder, soweit sie Arbeitnehmern oder Arbeitssuchenden oder zur Förderung der Ausbildung oder Fortbildung der Empfänger gewährt werden, sowie Leistungen nach § 55a AFG und aus Landesmitteln ergänzte Leistungen aus dem ESF, wenn sie der Aufstockung der Leistungen nach § 55a AFG dienen.
- 17** aa) Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG hat der Kläger kein Überbrückungsgeld nach § 55a AFG von der BfA erhalten. Das AFG ist im Streitjahr (1997) noch anwendbar, da es erst mit Wirkung ab 1. Januar 1998 aufgehoben und durch das Dritte Buch Sozialgesetzbuch III (SGB III) ersetzt wurde (vgl. Art. 82 Abs. 1 Nr. 1 des Arbeitsförderungs-Reformgesetzes vom 24. März 1997, BGBl I 1997, 594).
- 18** bb) Bei der Zuwendung handelt es sich auch nicht um eine aus Landesmitteln ergänzte Leistung aus dem ESF, die der Aufstockung der Leistungen nach § 55a AFG dient. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 3 Nr. 2 EStG müssen sich die Zuwendungen auf Leistungen nach § 55a AFG beziehen und diese ergänzen. Beihilfen, die eine über die Bedingungen des § 55a AFG hinausgehende Förderung von Existenzgründern bewirken, sind nicht nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfrei (vgl. Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt a. M. vom 8. Juni 1998 S 2143 A-45-St II 21, Der Betrieb --DB-- 1998, 1489; Bergkemper in Herrmann/Heuer/ Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., § 3 Nr. 2 EStG Anm. 25). Eine Aufstockung i. S. des Gesetzeswortlauts ist insbesondere anzunehmen, wenn die Beihilfe zu einer zeitlichen Verlängerung der im Rahmen der Voraussetzungen des § 55a AFG liegenden Zahlung oder zu einer Erhöhung des Überbrückungsgeldes führt (vgl. Hutter, Kommentierte Finanzrechtsprechung --KFR--, Fach 3 EStG § 3, 1/97, 95).
- 19** Der Zuschuss nach dem Programm "Arbeit und Qualifizierung für Sachsen" bezieht sich hingegen nicht auf eine Leistung nach § 55a AFG. Die Existenzgründungsbeihilfe wurde weder zur Verlängerung einer Zahlung noch zur Erhöhung eines bereits geleisteten Überbrückungsgeldes nach § 55a AFG gewährt. Vielmehr lässt sich aus dem Zuwendungsbescheid des Regierungspräsidiums und den RL über die Verwendung von Mitteln aus dem ESF erkennen, dass dem Kläger der Zuschuss unabhängig von einer Leistung der BfA gewährt wurde.
- 20** cc) Des Weiteren kann --entgegen der Auffassung des Klägers-- die Zuwendung aus dem Förderprogramm des Freistaates Sachsen nicht unter die Variante "übrige Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz und den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder" des § 3 Nr. 2 EStG subsumiert werden. Nach dieser Vorschrift sind Beihilfen aus entsprechenden Programmen der Länder nur dann steuerfrei, wenn sie Arbeitnehmern oder Arbeitssuchenden oder zur Förderung der Ausbildung oder Fortbildung der Empfänger gewährt werden. Diese Voraussetzungen erfüllt der Zuschuss im Streitfall nicht. Die Beihilfe wird dem Kläger einerseits zur Existenzgründung und nicht zur Förderung einer Aus- oder Fortbildung bewilligt. Andererseits muss der Kläger zwar nach den RL über die Verwendung von Mitteln aus dem ESF für die Vergabe von Zuwendungen zur Existenzgründung arbeitslos oder von der Arbeitslosigkeit unmittelbar bedroht

sein, um einen entsprechenden Antrag stellen zu können. Er erhält aber den Zuschuss nicht als Arbeitnehmer oder Arbeitsuchender, sondern ab Existenzgründung als selbständig Tätiger (vgl. Punkt 3. 3 der RL über die Verwendung von Mitteln aus dem ESF).

- 21** b) Eine Steuerfreiheit des Zuschusses kommt aber auch nicht in analoger Anwendung des § 3 Nr. 2 EStG in Betracht. Es fehlt an einer für einen Analogieschluss erforderlichen planwidrigen Gesetzeslücke.
- 22** aa) Eine solche Lücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d. h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht. Hiervon zu unterscheiden ist der sog. rechtspolitische Fehler, der gegeben ist, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig, aber doch nicht --gemessen an der dem Gesetz immanenten Teleologie-- als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist (vgl. Senatsurteil vom 24. Januar 1974 IV R 76/70, BFHE 111, 329, BStBl II 1974, 295; BFH-Beschluss vom 28. Mai 1993 VIII B 11/92, BFHE 171, 300, BStBl II 1993, 665, m. w. N.). Ob es sich um eine Regelungslücke oder lediglich um einen sog. rechtspolitischen Fehler handelt, ist unter Heranziehung des Gleichheitsgrundsatzes zu ermitteln, wobei für den danach erforderlichen Vergleich auf die Wertungen des Gesetzes, insbesondere die Entstehungsgeschichte des Gesetzes zurückzugreifen ist (BFH-Urteil vom 12. Oktober 1999 VIII R 21/97, BFHE 190, 343 [BFH 12.10.1999 - VIII R 21/97], BStBl II 2000, 220, m. w. N. ; Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, 2. Aufl., S. 71 f.).
- 23** bb) Ob im Streitfall eine Gesetzeslücke vorliegt, kann offen bleiben. Jedenfalls wäre die Lücke nicht planwidrig. Zuwendungen aus Existenzgründerprogrammen mit Mitteln des ESF und der Länder, zu denen das hiesige Programm des Landes Sachsen gehört, waren Gegenstand der Gesetzesänderung durch das JStG 1997. Danach sind Existenzgründungsbeihilfen, die teilweise aus Mitteln der Länder und teilweise aus Mitteln des ESF aufgebracht werden und der Aufstockung eines Überbrückungsgeldes nach § 55a AFG dienen, in den Katalog des § 3 Nr. 2 EStG aufgenommen worden. Der Gesetzgeber sah den Zuschuss aus dem ESF als Ergänzung zu einer bereits steuerfrei gewährten Leistung an, der dem Überbrückungsgeld gleichgestellt werden müsse, um eine Ungleichbehandlung zu der Leistung nach § 55a AFG zu vermeiden (vgl. BTDrucks 13/4839, 77). Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Steuerbefreiung bewusst auf Aufstockungen zu ohnehin schon steuerfreien Leistungen beschränkt hat. Die Nichteinbeziehung isolierter Existenzgründungsbeihilfen beruht danach nicht auf einem Versehen des Gesetzgebers, sondern entspricht seinem Plan.
- 24** cc) Auch der Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG gebietet nicht die Steuerbefreiung isolierter Existenzgründungsbeihilfen. Da der Zuschuss aus dem Programm "Arbeit und Qualifizierung für Sachsen" nicht mit einer Leistung nach dem AFG und insbesondere nicht mit dem Überbrückungsgeld nach § 55a AFG oder einer der Aufstockung des Überbrückungsgeldes dienenden Leistung aus dem ESF vergleichbar ist, existiert ein sachlicher Gesichtspunkt für die Ungleichbehandlung (vgl. Urteil des Sächsischen FG vom 19. Juni 2000 4 K 2165/99). Für die Beurteilung der Sachdienlichkeit dieser Unterscheidung steht dem Gesetzgeber ein weites Ermessen zu (BFH in BFHE 181, 309, BStBl II 1997, 125; s. a. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 3. Mai 1995 1 BvR 1176/88, BStBl II 1995, 758). Umgekehrt folgt aus dem Gleichheitsgrundsatz vielmehr eine Pflicht des Gesetzgebers, Existenzgründerzuschüsse grundsätzlich der Besteuerung zu unterwerfen. Denn bereits länger tätige Wettbewerber des Existenzgründers müssen sämtliche Betriebseinnahmen versteuern. Die Bevorzugung eines Existenzgründers durch eine Steuerbefreiung erscheint so sachlich nicht gerechtfertigt. Denn wenn der Zuschuss zusammen mit dem Gewinn aus dem neu gegründeten Betrieb den Grundfreibetrag überschreitet, ist der Existenzgründer gemessen an seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in gleicher Weise zur Entrichtung von Einkommensteuern in der Lage wie ein ohne Bezuschussung wirtschaftender Wettbewerber.

25