

Steuerliche Geltendmachung von Zahlungen aus dem Programm zur Förderung von umweltgerechter Landwirtschaft (KULAP); Erhalt von Förderleistungen als Entgelt für die Teilnahme an einem Förderprogramm

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 13.02.2008

Referenz: JurionRS 2008, 13748

Aktenzeichen: IX R 63/06

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Thüringen - 07.12.2005 - AZ: IV 589/02

Rechtsgrundlagen:

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG

§ 22 Nr. 3 EStG

Fundstellen:

BFH/NV 2008, 1138-1139 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2009, 270-271

EStB 2008, 242 (Kurzinformation)

HFR 2008, VII Heft 8 (amtl. Leitsatz)

LGP 2008, 183

NWB 2008, 12

NWB (Beilage) 2008, 12 (amtl. Leitsatz)

Weiterbildung 2009, 52

Jurion-Abstract 2008, 222222 (Zusammenfassung)

BFH, 13.02.2008 - IX R 63/06

Redaktioneller Leitsatz:

Die aus dem Programm zur Förderung von umweltgerechter Landwirtschaft, Erhaltung der Kulturlandschaft, Kulturschutz und Landschaftspflege in Thüringen (KULAP) geleisteten Zahlungen im Rahmen einer Fortbildung im ausgeübten Beruf als Angestellter eines landwirtschaftlichen Betriebes sind steuerpflichtige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG.

Gründe

1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Angestellter in einem landwirtschaftlichen Erzeugerbetrieb (GmbH), welcher ihn in den Streitjahren 1997 und 1998 ohne Entgeltfortzahlung vorübergehend (1,5 Monate 1997 und 1 Monat 1998) für die Teilnahme an Fortbildungsmaßnahmen im landwirtschaftlichen Bereich freistellte. Im Rahmen dieser Weiterbildung erhielt der Kläger Zahlungen aus dem Programm zur Förderung von umweltgerechter Landwirtschaft, Erhaltung der Kulturlandschaft, Kulturschutz und Landschaftspflege in Thüringen (KULAP Programmteil D entsprechend den Verwaltungsvorschriften des Ministeriums für Landwirtschaft und Forsten, Thüringer Staatsanzeiger 13/94, 855 bzw. des Ministeriums für Landwirtschaft, Naturschutz und Umwelt, Thüringer Staatsanzeiger 14/98, 641) in Höhe von 3 689,03 DM für 1997 und von 3 000 DM für 1998. Die Bemessung dieser Zahlungen erfolgte auf der Basis der vom Kläger beigebrachten Lohnbescheinigung seines Arbeitgebers. Die Kosten der Lehrgangsteilnahme wurden bis zu 90% im Jahr 1997 und 70% im Jahr 1998 (Höchstbetrag 3 000 DM) gefördert. Die Leistungen aus dem KULAP-Programmteil D wurden durch Landesmittel und durch den Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds finanziert.

- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte diese Zahlungen im geänderten Einkommensteuerbescheid 1997 und 1998 jeweils als Bruttoarbeitslohn. Der Einspruch des Klägers, mit dem er sich gegen die Besteuerung der Zuwendungen wandte, blieb ohne Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) wies mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 1493 veröffentlichten Urteil die Klage als unbegründet ab. Die streitigen Zahlungen seien als Leistungen nach § 22 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu versteuern und nicht gemäß § 3 Nr. 2 oder § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei.
- 4 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 22 Nr. 3 EStG , § 3 Nr. 2 EStG). Er, der Kläger, habe ohne Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt, jedenfalls fehle es für einen Leistungsaustausch an einer Gegenleistung. § 3 Nr. 2 EStG sei aus gleichheitsrechtlichen Gründen anzuwenden.
- 5 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 vom 22. Februar 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Mai 2002 dahingehend zu ändern, dass die Einnahmen des Klägers in Höhe von 3 689,03 DM im Jahr 1997 und von 3 000 DM im Jahr 1998 nicht der Einkommensteuer und dem Solidaritätszuschlag unterworfen werden.
- 6 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 7 Die vom Kläger erbrachte Leistung habe in der Teilnahme an den Fortbildungsveranstaltungen bestanden.
- 8 **II.**

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar rechtsfehlerfrei entschieden, dass die Zahlungen an den Kläger aus dem KULAP steuerpflichtige Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 3 EStG darstellen. Es hat aber § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG verletzt, indem es nicht geprüft hat, ob und inwieweit die dem Kläger nach Maßgabe des KULAP erstatteten Aufwendungen bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) als Werbungskosten abzusetzen sind.
- 9 **1.**

Gemäß § 22 Nr. 3 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 7 EStG) Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten noch zu den Einkünften i.S. der Nrn. 1, 1a, 2 oder 4 der Vorschrift gehören.

10 a)

Die Zahlungen sind dem Kläger nicht als Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung --LStDV--) zugeflossen.

11 Bezüge werden für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch ein individuelles Dienstverhältnis veranlasst worden sind. Dies ist zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, d.h. wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Dezember 2004 VI B 67/03 , BFH/NV 2005, 702). Arbeitslohn kann auch bei einer Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn diese ein Entgelt "für" eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht (BFH-Urteile vom 24. Januar 2001 I R 119/98 , BFHE 195, 110, BStBl II 2001, 512; vom 19. August 2004 VI R 33/97 , BFH/NV 2004, 1594, m.w.N.).

12 Andererseits liegt Arbeitslohn dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird. Ob ein Leistungsaustausch aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung vorliegt, ist aufgrund einer Würdigung der den Einzelfall prägenden Umstände zu entscheiden.

13 Vorliegend sind die Zahlungen nicht durch das Arbeitsverhältnis des Klägers veranlasst. Die Würdigung der den Einzelfall prägenden Umstände durch das FG ist insoweit revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere war die Teilnahme an den Ausbildungslehrgängen nicht eine gegenüber der GmbH erbrachte Arbeitsleistung, da die GmbH keinerlei Einflussmöglichkeit auf die Durchführung der Fortbildung hatte. Ein Arbeitsverhältnis mit dem Ausbilder wurde ebenso wenig begründet.

14 b)

Eine sonstige Leistung i.S. des § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und das eine Gegenleistung auslöst. Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob die Gegenleistung (das Entgelt) durch das Verhalten der Steuerpflichtigen veranlasst ist. Ausreichend ist, dass er eine im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem Verhalten gewährte Gegenleistung als solche annimmt. Auf diese Weise ordnet er sein Verhalten der erwerbswirtschaftlich und damit auch steuerrechtlich bedeutsamen Sphäre zu (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juli 2007 IX R 1/06 , BFH/NV 2007, 2263, m.w.N.).

15 Nach diesen Grundsätzen zählen die vom Kläger erhaltenen Förderzahlungen zu den Einkünften aus Leistungen i.S. von § 22 Nr. 3 EStG . Der Kläger hat sie als Entgelt für die Teilnahme an dem Förderprogramm erhalten. Dem steht insbesondere nicht entgegen, dass der maximale Förderbetrag pro Jahr der Antragstellung von vornherein feststand, so dass der Kläger für die Teilnahme an weiteren Qualifizierungsmaßnahmen kein weiteres Entgelt mehr bekommen konnte. Aus der Nichtsteuerbarkeit von Streikunterstützungen (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 1990 X R 161/88 , BFHE 162, 329, BStBl II 1991, 337) ergibt sich nichts anderes. Die insoweit von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze sind speziell auf die Wahrnehmung des Streikrechts zugeschnitten.

16 2.

Die Zahlungen aus dem KULAP sind auch nicht gemäß § 3 Nr. 2 oder Nr. 11 EStG steuerfrei.

17 a)

§ 3 Nr. 2 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung ist seinem Wortlaut nach nicht einschlägig, da die Zahlungen an den Kläger insbesondere nicht aus dem Europäischen Sozialfonds stammen und auch nicht aufgrund des Dritten Buches Sozialgesetzbuch (SGB III) gezahlt wurden. Eine Erstreckung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 2 EStG über den Wortlaut der Vorschrift hinaus im Wege einer analogen Anwendung oder verfassungskonformen Auslegung kommt nicht in Betracht. Denn für eine Analogie fehlt es an einer planwidrigen Gesetzeslücke; vielmehr handelt es sich bei § 3 Nr. 2 EStG um eine eng auszulegende Ausnahmegesetzvorschrift (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 18. September 2002 X R 41/01, BFH/NV 2003, 43, sowie BFH-Beschluss vom 25. September 2002 IV B 139/00, BFH/NV 2003, 158). Eine verfassungskonforme Auslegung von § 3 Nr. 2 EStG unter Einbeziehung des Streitfalls kommt angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht in Betracht. § 3 Nr. 2 EStG verletzt insoweit auch weder Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) noch handelt es sich um eine europarechtswidrige Diskriminierung. Zwar haben die Zahlungen an den Klägern mit den nach § 3 Nr. 2 EStG steuerbefreiten Leistungen gemein, dass sie im weitesten Sinne von der öffentlichen Hand stammen und nach der ratio legis Leistungen seitens der öffentlichen Hand nicht durch eine gleichzeitige Besteuerung gemindert werden sollen. Das Gesetz typisiert in § 3 Nr. 2 EStG bestimmte Leistungen der öffentlichen Hand. Dass es Zahlungen wie die im Streitfall an den Kläger geflossenen nicht erfasst, bedeutet noch keine Überschreitung der Typisierungsbefugnis. Denn die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 EStG betrifft mit Leistungen wie dem Arbeitslosengeld zum einen solche mit einem vergleichsweise hohen Wirkungskreis, hinter dem das landesspezifische KULAP weit zurückbleibt. In ähnlicher Weise fallen etwa auch Zuwendungen für Existenzgründer aufgrund eigenständiger Förderprogramme grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich von § 3 Nr. 2 EStG (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 43; vom 9. Oktober 1996 XI R 35/96, BFHE 181, 309, BStBl II 1997, 125). Zum anderen geht es im Rahmen von § 3 Nr. 2 EStG um im weitesten Sinne sozialstaatlich motivierte Leistungen, während das KULAP sachpolitisch auf die Förderung der Qualität der Landwirtschaft ausgerichtet ist.

18 b)

Die Zahlungen an den Kläger sind auch nicht nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei, da sie nicht der Ausbildung des Klägers dienen, sondern dessen beruflicher Fortbildung. Denn sie beziehen sich auf der Erwerbssphäre des Klägers zuzuordnende Aufwendungen, um in dem erlernten und ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben bzw. besser voranzukommen (vgl. Fischer in Kirchhof, EStG, 7. Aufl., § 10 Rz 31a).

19 3.

Die Sache ist nicht spruchreif. Soweit dem Kläger nach Maßgabe des KULAP tatsächlich entstandene Aufwendungen erstattet wurden, dienten diese ggf. seiner Fortbildung im ausgeübten Beruf als Angestellter eines landwirtschaftlichen Betriebes. Insoweit kommt ein Ansatz als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Betracht. Die Feststellungen des FG ermöglichen dem BFH keine eigene Entscheidung. Deshalb wird das FG im zweiten Rechtsgang festzustellen haben, welche Aufwendungen dem Kläger tatsächlich entstanden und ob diese durch sein Dienstverhältnis veranlasst sind.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.