





Sachstand

Steuerfreiheit für Arbeitslohn aus Überstunden



Steuerfreiheit für Arbeitslohn aus Überstunden

Verfasser/in: 
Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 162/13
Abschluss der Arbeit: 16. Januar 2014
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen
Telefon: 

1. Einleitung

Im geltenden Einkommensteuerrecht werden Vergütungen für Überstunden bzw. Mehrarbeit – d.h. für über die regelmäßige Arbeitszeit hinausgehende Arbeit – grundsätzlich als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt, der zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt (§ 19 Einkommensteuergesetz - EStG, § 2 Abs. 1 und 2 Nr. 6 LStDV¹). Ausnahmsweise können Vergütungen für Mehrarbeit unter bestimmten Voraussetzungen in beschränkter Höhe steuerfrei sein, wenn es sich dabei um Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit handelt (§ 3b EStG).²

Da aufgrund der demografischen Entwicklung mit einem Fachkräftemangel am Arbeitsmarkt gerechnet werde, wird nun eine (teilweise) Steuer- und Abgabebefreiung des Arbeitslohns aus Überstunden vorgeschlagen. Bezüglich der erwogenen Steuerfreiheit soll nachfolgend auf die rechtliche Zulässigkeit von Steuervergünstigungen (Gliederungspunkt 2.) und die Diskussion dieser Thematik in zurückliegenden Wahlperioden (Gliederungspunkt 3.) eingegangen werden. Mangels eines konkreten Gesetzgebungsvorschlags können zur steuer- und verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer solchen Maßnahme jedoch nur allgemeine Überlegungen angestellt werden. Arbeitsrechtliche, sozialabgabenrechtliche und arbeitsmarktpolitische Aspekte dieser Thematik sind nicht Gegenstand dieses Sachstands.

2. Rechtliche Zulässigkeit von Steuervergünstigungen

2.1. Grundsätze der Besteuerung

Steuern dienen der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs des Staates und sind dessen wichtigste Einnahmequelle. Daneben beeinflussen sie auch das Verhalten der Steuerpflichtigen und die Gesamtwirtschaft. Der Gesetzgeber kann auch bewusst steuerliche Lenkungsnormen erlassen, die nicht in erster Linie der Ertragserzielung, sondern dem Eintritt bestimmter Gestaltungswirkungen dienen (Sozialzwecknormen). Dabei werden Lenkungsnormen und Umverteilungsnormen unterschieden. Lenkungsnormen wollen ein bestimmtes Gemeinwohlverhalten der Steuerpflichtigen im Wirtschaftsleben anregen, während Umverteilungsnormen auf eine Wohlstandskorrektur des Einzelnen im Interesse des sozialen Ausgleichs zielen.³ Steuern sind somit ein bedeutsames Mittel der Politik, das auch mit Lenkungswirkung auf verschiedenen Ebenen eingesetzt wird. Dennoch sind die Steuergesetze Teil der Rechtsordnung und müssen sich an rechtlichen, insbesondere verfassungsrechtlichen Maßstäben messen lassen.

Dabei kommen in erster Linie Grundrechte in Betracht. Sie binden gemäß Art. 1 Abs. 3 Grundgesetz (GG) Rechtsprechung, Gesetzgebung und vollziehende Gewalt unmittelbar. Bei der Steuerge-

1 Lohnsteuer-Durchführungsverordnung 1990 vom 10. Oktober 1989 (BGBl. I S. 1848), zuletzt geändert durch Gesetz vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285).

2 Vgl. auch Seidel, in: Küttner, Personalbuch, 20. Auflage 2013, Stichwort „Überstunden“ Rn. 25.

3 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage 2013, § 19 Rz. 1.

setzung ist insbesondere der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG zu beachten, aus dem der Grundsatz der Steuergerechtigkeit abgeleitet wird.⁴

Art. 3 Abs. 1 GG als Grundnorm des staatlichen Handelns fordert Rechtssetzungsgleichheit und Rechtsanwendungsgleichheit.⁵ Der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz wird steuerspezifisch konkretisiert durch das Prinzip der Besteuerung nach der Leistung. Das bedeutet, dass die Belastung an die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfen muss. Dies gilt insbesondere für die Einkommensteuer.⁶

2.2. Möglichkeiten und Grenzen für Steuervergünstigungen

Es gibt verschiedene Arten der Steuervergünstigung. Diese können beim Steuersubjekt durch subjektive Befreiungen, beim Steuerobjekt, bei der Steuerbemessungsgrundlage, beim Steuersatz durch Steuersatzermäßigung und bei der Steuerschuld etwa durch Steuerschuldermäßigung oder Steuergutschrift anknüpfen.⁷

Daneben wird unterschieden zwischen technischen und subventiven Steuervergünstigungen. Technische Steuervergünstigungen sollen den zu weit gefassten Grundtatbestand einengen, sie begünstigen nicht, sondern dienen der Herstellung der steuerlichen Lastengerechtigkeit.⁸ Gewährt dagegen der Gesetzgeber subventive Steuererleichterungen, will er den Begünstigten besserstellen. Das „Steuergeschenk“ soll den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten förderungswürdigen Verhalten veranlassen.⁹ Diese Bevorzugung führt zu einer in der Regel „ungerechten“ Lastenverteilung, die dem Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspricht. Diese Normen stehen daher stets im Konflikt mit dem Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG, der besagt, dass im Rahmen der verfassungsrechtlichen Wertungen Gleiches gleich und Ungleiches ungleich behandelt werden muss. Steuerlich bedeutet dies, dass Steuervergünstigungen immer eines verfassungsgemäßen Rechtfertigungsgrundes bedürfen.

Das Bundesverfassungsgericht verlangt bei Lenkungsnormen hinsichtlich der Rechtfertigung ausreichende Gemeinwohlgründe.¹⁰ Dabei sei dem Gesetzgeber hinsichtlich der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose sowie bei der Wahl sachgerechter Mittel (insbesondere der sachgerechten Abgrenzung des Kreises der Begünstigten) ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zuzubilligen. Das nichtfiskalische Ziel müsse jedoch ein „Mindestmaß an zweckgerechter

4 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage 2013, § 3 Rz. 90.

5 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage 2013, § 3 Rz. 110.

6 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage 2013, § 19 Rz. 121.

7 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage 2013, § 19 Rz. 16.

8 Vertiefend hierzu Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 16. Auflage 2013/14, Rn. 103.

9 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 16. Auflage 2013/14, Rn. 104.

10 BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, DStR 2007, 235 (240).

Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestands“¹¹ wahren. Lenkungszweck bzw. –funktion müssen von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sein und im Steuergesetz mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein.¹²

2.3. Steuerfreiheit für Arbeitslohn aus Überstunden

Die Kompetenzen für die Steuergesetzgebung sind eigenständig im Grundgesetz geregelt. Die Finanzverfassung enthält in Art. 105 GG für den Bereich der Steuern Spezialregelungen gegenüber den Art. 70 ff. GG. Dabei wird nach der Art der Steuer unterschieden. In Bezug auf das Einkommensteuerrecht hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG.

Nach den Grundsätzen des geltenden Einkommensteuerrechts gehören zum Arbeitslohn alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Dabei ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden. Zum Arbeitslohn gehören daher auch besondere Entlohnungen für Dienste, die über die regelmäßige Arbeitszeit hinaus geleistet werden, wie beispielsweise Überstundenlöhne (vgl. § 19 EStG, § 2 Abs. 1 und 3 Nr. 6 LStDV).

Durch eine Steuerbefreiung des Arbeitslohns aus Überstunden würde eine von den allgemeinen Grundsätzen über die Besteuerung des Arbeitslohns abweichende Sonderregelung geschaffen werden. Die Steuergestaltung obliegt grundsätzlich dem Gesetzgeber. Allerdings müsste für eine derartige Sonderregelung ein verfassungsmäßiger Rechtfertigungsgrund – wie oben dargestellt – gegeben sein. Das bedeutet, dass grundsätzlich die Frage zu beantworten ist, ob das Ziel, welches mit der Steuervergünstigung verfolgt wird, die Durchbrechung des Prinzips der Leistungsfähigkeit rechtfertigt. Nur dann ist die Steuernorm mit dem Grundgesetz vereinbar und verfassungsgemäß.

Für eine Überprüfung mit Art. 3 Abs. 1 GG müsste nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip des Steuerrechts zudem eine Vergleichsgruppe ermittelt werden. Grundsätzlich unterliegen Arbeitnehmer mit demselben Arbeitslohn auch demselben Steuersatz. Ferner könnte auch ein Vergleich mit anderen Berufsgruppen wie Selbständigen anzustellen sein, die trotz Mehrarbeit keine steuerliche Vergünstigung bekämen. Daher müsste festgestellt werden, ob sachliche Gründe vorliegen, die eine andere Bewertung bei der Besteuerung zulassen. Weiterhin ist auch immer der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten.

Vorliegend wird als Grund für die Einführung einer Steuerbefreiung des Arbeitslohns aus Überstunden angeführt, dass eine solche Maßnahme einen Anreiz zur Leistung von Mehrarbeit begründe. Zugleich könne mit diesem Instrument dem drohenden Fachkräftemangel begegnet werden. Inwieweit diese Begründung arbeitsmarktpolitisch trägt, kann an dieser Stelle nicht erörtert werden.

11 BVerfG, Urteil vom 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, NJW 2002, 1103 (1105).

12 BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, NJW 1995, 2615 (2620).

Nach Auskunft des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) sähe sich die praktische Anwendung der erwogenen Steuerfreiheit für Arbeitslohn aus Überstunden ganz erheblichen Schwierigkeiten ausgesetzt. So sei etwa die Abgrenzung, wann Überstundenentlohnung vorliege, oder die steuerliche Behandlung von Freizeitausgleich als/statt Entlohnung problematisch. Die Maßnahme wäre außerdem mit zusätzlichen Aufzeichnungserfordernissen verbunden. Die Arbeitgeber würden mit einem erheblichen bürokratischen Aufwand belastet. Schließlich sei zu beachten, dass jede neu eingeführte Steuerfreiheit im lohnsteuerlichen Bereich auch die Kassen der Sozialversicherung belaste, da die Steuerfreiheit zu sozialversicherungsrechtlicher Abgabefreiheit führe.

Weiterhin gibt das BMF zu bedenken, dass sich eine Ausweitung der Steuerbefreiung auf Überstunden/Mehrarbeit gegen die Gesamtausrichtung der Steuerpolitik richte, die darauf abziele, Steuertatbestände zu vereinfachen und nicht auszuweiten. Steuerpolitisches Ziel sei es, Steuerentlastungen herbeizuführen und Ausnahmen zu reduzieren. Unter dem Gesichtspunkt der Steuervereinfachung wäre eine solche Maßnahme daher kontraproduktiv.

3. Diskussion der Thematik in zurückliegenden Wahlperioden

Die Problematik wurde bereits in der IV. und V. Wahlperiode diskutiert. Der Grund war ein Initiativgesetzentwurf der FDP vom 29.3.1963.

Aus arbeitsmarktpolitischer, steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht wurde der Antrag abgelehnt. Die arbeitsmarktpolitischen Argumente werden hier ausgeklammert.

Gründe für die Ablehnung waren:

- Die unterschiedlichen Arbeitszeitregelungen in einzelnen Wirtschaftsbereichen würden zu einer ungleichen Besteuerung der Arbeitnehmer führen. Eine Ungleichbehandlung besteht auch gegenüber Selbständigen, die für ihre geleistete Mehrarbeit keine Steuervergünstigung erhalten – das ist verfassungsrechtlich problematisch.¹³ Es handelt sich um eine einseitig zugunsten der Arbeitnehmer wirkende Maßnahme.
- Die wichtigsten Grundsätze des Einkommensteuerrechts (Grundsatz der Gerechtigkeit, Grundsatz der Leistungsfähigkeit) würden dadurch gestört. „Demjenigen, der ein höheres Einkommen hat und mehr Steuern zu zahlen in der Lage wäre, würde für die Spitze überhaupt keine Steuer mehr abverlangt.“¹⁴
- Die Vergünstigung führe zu hohen Steuerausfällen (es war von über 400 Mio. D-Mark die Rede).¹⁵

13 BT-Drs. IV/1713: Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses über den von den Abgeordneten Dr. Imle, Mertes, Dr. Sumpf, Opitz und Genossen eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes – Drucksache IV/1161 – vom 05.12.1963.

14 DBT, 175. Sitzung am 25.03.1965, S. 8812.

15 DBT, 175. Sitzung am 25.03.1965, S. 8818.

-
- Auch ohne steuerliche Vergünstigungen werde Mehrarbeit in erheblichem Umfang geleistet. „Es wird häufig übersehen, dass heute auch ohne besondere steuerliche Vergünstigungen bereits Mehrarbeit in erheblichem Umfang geleistet wird. Hier würde die Einführung der Steuerfreiheit also nur dazu führen, dass bisher steuerpflichtiger Arbeitslohn in künftig steuerfreien Arbeitslohn umgewandelt würde, ohne dass zusätzliche Mehrarbeit geleistet würde. Überhaupt müsste befürchtet werden, dass ein Trend ausgelöst würde, die Normalarbeitszeit zugunsten der Mehrarbeit zu verkürzen, um Steuervorteile zu erlangen.“¹⁶
 - Die Steuerfreistellung des Mehrarbeitslohnes würde zu einer von den allgemeinen Grundsätzen über die Besteuerung des Arbeitslohnes abweichenden Sonderregelung führen.¹⁷
 - 1977 (8. WP) hat sich das BMF erneut gegen eine Steuerbefreiung von Überstunden mit der Begründung ausgesprochen, dass sie den arbeitsmarktpolitischen Bestrebungen zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit entgegenstehe und arbeitsmedizinisch bedenklich sei.¹⁸



16 BT-Drs. VI/1129, Fragen gemäß § 111 der GO für den Monat August 1970, Antwort des Staatssekretärs Dr. Emde vom 18. 08.1970, S. 13.

17 BT-Drs. V/888, Antwort des Bundesministers der Finanzen auf die Kleine Anfrage der SPD-Fraktion vom 24.08.1966, S.1ff.

18 DBT, 27. Sitzung am 13.05.1977, Anlage 64, S. 1988/1989.