

Titel:

Ermäßigte Besteuerung der Urlaubsabgeltung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeit

Normenketten:

BUrlG § 7 Abs. 4

EStG § 11 Abs. 2, § 32a Abs. 5, § 34 Abs. 2 Nr. 4

Schlagwort:

Einkommensteuer

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – VI R 21/25

Fundstellen:

StEd 2026, 56

EFG 2026, 397

LSK 2025, 36914

BeckRS 2025, 36914

Tenor

1. Der Einkommensteuerbescheid 2022 vom 20. Februar 2025 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. März 2025 wird dahingehend abgeändert, dass für einen Betrag in Höhe von [...] € die Steuer nach § 34 Abs. 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz berechnet wird. Dem Beklagten wird aufgegeben, die insoweit geänderte Festsetzung der Einkommensteuer 2022 zu errechnen. Dem Beklagten wird weiter aufgegeben, das Ergebnis dieser Berechnungen den Klägern unverzüglich mitzuteilen und den Bescheid nach Rechtskraft des Urteils neu bekannt zu geben.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Kläger die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leisten.

4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Abgeltung für nicht genommene Urlaubstage der ermäßigten Besteuerung gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) zu unterwerfen ist.

2

Die Kläger sind die Erben nach M und wenden sich als solche – sowie die Klägerin zu 1 zugleich als Adressatin der Zusammenveranlagung – gegen den Einkommensteuerbescheid 2022. M verstarb am [...] 2022.

3

M erzielte im Jahr 2022 ausweislich der Lohnsteuerbescheinigung einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von [...] €. Dieser setzte sich nach den Entgeltabrechnungen für März 2022 und Oktober 2022 wie folgt zusammen:

Grund	Betrag	Zeitraum
Bonus (Jahresziel)	... €	März
Gehalt	... €	Oktober
Weihnachtsgeld	... €	Oktober
Abgeltung für 71 Urlaubstage	... €	Oktober

Summe |... € |

4

M war in den Jahren 2020 bis 2022 schwer erkrankt, so dass er den Urlaub nicht antreten konnte.

5

Mit E-Mail vom 23. August 2023 bestätigte Ms Arbeitgeber, dass es sich bei der Abgeltung der 71 Urlaubstage um nicht genommenen Urlaub der Jahre 2020, 2021 und 2022 handele.

6

Mit Bescheid vom 27. September 2023 setzte das beklagte Finanzamt (FA) die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2022 auf [...] € fest. Es ging dabei von einem Bruttoarbeitslohn in Höhe von [...] € aus. Einschließlich der Renteneinkünfte der Ehefrau ergab sich nach Abzug von Werbungskosten und Sonderausgaben ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von [...] €. Die Besteuerung erfolgte nach § 32a Abs. 5 EStG.

7

Hiergegen wandte sich der Klägervertreter mit Einspruch vom 28. September 2023. Zur Begründung führte er aus, es handele sich bei der Urlaubsabgeltung um eine Vergütung für mehrere Kalenderjahre. Die Urlaubsabgeltung sei daher wie beantragt ermäßigt zu besteuern.

8

Mit Bescheid vom 20. Februar 2025 änderte das FA den Einkommensteuerbescheid 2022 aus hier nicht streitgegenständlichen Gründen und setzte die Einkommensteuer auf [...] € herab.

9

Mit Einspruchsentscheidung vom 21. März 2025 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, gemäß dem Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 19. März 2019 (6 K 80/18, DStRE 2019, 1071) stelle ein Urlaubsabgeltungsanspruch keinen Schadenersatzanspruch dar. Es handele sich dabei vielmehr um eine nachträgliche Lohnzahlung des Arbeitgebers.

10

Ein Urlaubsabgeltungsanspruch für mehrere Jahre stelle ebenso keine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dar. Nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG sei eine Tätigkeit mehrjährig, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstrecke und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasse. Allerdings reiche es nicht aus, dass der Arbeitslohn in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem zufließe, zu dem er wirtschaftlich gehöre und dort mit weiteren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusammentreffe. Die Entlohnung müsse vielmehr für sich betrachtet zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit sein, die Vergütung folglich für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten und veranlagungszeitraumübergreifend geleistet werden (z. B. Urteile des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 3. Juli 1987 VI R 43/86, BStBl II 1987, 820; vom 7. August 2014 VI R 57/12, BFH/NV 2015, 181 und vom 7. Mai 2015 VI R 44/13, BStBl II 2015, 890). Die mehrjährige Zweckbestimmung könne sich entweder aus dem Anlass der Zuwendung oder aus den übrigen Umständen ergeben. Soweit andere Hinweise auf den Verwendungszweck fehlten, komme der Berechnung des Entgelts maßgebliche Bedeutung zu.

11

Aus der vorgelegten E-Mail des ehemaligen Arbeitgebers sei ersichtlich, dass insgesamt 71 Urlaubstage ausbezahlt worden seien und dass es sich aufgrund eines Jahresanspruches von 30 Tagen hier um Urlaubstage aus den Kalenderjahren 2022, 2021 und 2020 handele.

12

Aus Sicht des FA stelle dieser Urlaubsabgeltungsanspruch kein zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit dar. Die Urlaubsabgeltungsansprüche 2020, 2021 und 2022 seien lediglich in einem Veranlagungszeitraum zugeflossen. Sie stellten aber kein Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit dar.

13

Vielmehr sei der Urlaubsabgeltungsanspruch 2020 für den nicht genommenen Urlaub im Jahr 2020, der Urlaubsabgeltungsanspruch 2021 für den nicht genommenen Urlaub im Jahr 2021 und der Urlaubsabgeltungsanspruch 2022 für den nicht genommenen Urlaub im Jahr 2022 gezahlt worden. Die vom BFH dargelegten Voraussetzungen für eine ermäßigte Besteuerung nach § 34 EStG lägen hier nicht vor.

14

Hiergegen richtet sich die Klage vom 27. März 2025. Zur Begründung führt der Klägervertreter aus, als ermäßigt zu besteuern außerordentliche Einkünfte kämen insbesondere Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 1. Halbsatz EStG). Nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG sei eine Tätigkeit mehrjährig, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasse.

15

Die mehrjährige Zweckbestimmung könne sich entweder aus dem Anlass der Zuwendung oder aus den übrigen Umständen ergeben. Soweit andere Hinweise auf den Verwendungszweck fehlten, komme der Berechnung des Entgelts maßgebliche Bedeutung zu. Darüber hinaus müsse die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen in zusammengeballter Form erfolgen (BFH-Urteil vom 7. Mai 2015 VI R 44/13, BStBl II 2015, 890; BFH-Urteil vom 31. August 2016 VI R 53/14, BStBl II 2017, 322). Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit könne insbesondere auch eine Lohnnachzahlung für vorangegangene Veranlagungszeiträume sein.

16

Dabei stehe der Umstand, dass sich die zugeflossene Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetze, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden könnten, der Annahme einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht entgegen (BFH-Urteile vom 11. Juni 1970 VI R 338/67, BStBl II 1970, 639; BFH-Urteil vom 14. Oktober 2004 VI R 46/99, BStBl II 2005, 289). Voraussetzung sei nur, dass der Zufluss insgesamt mehrere Jahre betreffe (BFH-Urteile vom 17. Juli 1970 VI R 66/67, BStBl II 1970, 683; BFH-Urteil vom 14. Oktober 2004 VI R 46/99, BStBl II 2005, 289).

17

Die genannten Grundsätze würden auch für den Fall der nachträglichen Auszahlung von Überstundenvergütungen gelten, soweit die Vergütungen für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten veranlagungszeitraumübergreifend geleistet würden (so auch Mellinghoff in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 34 Rz 33; Schiffers in Korn, § 34 EStG Rz 59). Umfasse der Zeitraum, für den Überstunden veranlagungszeitraumübergreifend vergütet würden, mehr als zwölf Monate, sei danach die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG zu gewähren.

18

Einen Grund, weshalb eine Urlaubsabgeltung abweichend zu einer Überstundenvergütung steuerlich zu behandeln sei, habe das FA auch in der Einspruchsentscheidung nicht genannt, da es lediglich ausgeführt habe, es handele sich nicht um ein zweckbestimmtes Entgelt, da die Abgeltung „lediglich in einem Veranlagungszeitraum“ zugeflossen sei, aber kein Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit darstelle. Das FA verkenne, dass der Sachverhalt des Urteils des Finanzgerichts Hamburg vom 19. März 2019 (6 K 80/18, DStRE 2019, 1071) nicht mit dem vorliegenden Fall vergleichbar sei. Vorliegend seien im Jahr 2022 die Urlaubsansprüche 2020 bis 2022 abgegolten worden. Im Urteil des FG Hamburg laute der letzte Satz unter II. „Vielmehr wurde der Urlaubsabgeltungsanspruch 2015 für den nicht genommenen Urlaub im Jahr 2015 gezahlt und der Urlaubsanspruch 2016 für den nicht genommenen Urlaub im Jahr 2016.“ Im Urteil des FG Hamburg fehle es somit an einer Lohnnachzahlung für vorangegangene Veranlagungszeiträume, das heißt, an der Zusammenballung. Im Klageverfahren liege diese dagegen vor. Die Urlaubsabgeltung für die Jahre 2020 bis 2022 stelle somit ein zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit dar. Sie sei neben dem übrigen Bruttoarbeitslohn bezahlt worden. Wirtschaftlich vernünftige Gründe für die Zusammenballung lägen in Form der Erkrankung des M ebenfalls vor.

19

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 20. Februar 2025 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. März 2025 dahingehend abzuändern, dass für einen Betrag in Höhe von 16.744,51 € die Steuer nach § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG berechnet wird und die Einkommensteuer 2022 entsprechend herabgesetzt wird,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

20

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

21

Es verweist zur Begründung im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, auch aufgrund des BFH-Urteils vom 2. Dezember 2021 (VI R 23/19, BStBl II 2022, 442) sei keine ermäßigte Besteuerung möglich. Hierzu werde angemerkt, dass in dem vorherigen Finanzgerichtsverfahren (Urteil des FG Münster vom 23. Mai 2019 3 K 1007/18, EFG 2019, 1199) der Kläger sein Klagebegehren dahingehend eingeschränkt habe, dass nur noch die Anerkennung der Überstundenvergütung in Höhe von 6.000,00 € als außerordentliche Einkünfte nach § 34 EStG geltend gemacht worden sei. Dies bedeute, dass in diesem Streitfall die Urlaubsabgeltungsansprüche in Höhe von 18.000,00 € ohne Berücksichtigung der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG besteuert worden seien. In dem von der steuerlichen Vertretung zitierten BFH-Urteil vom 2. Dezember 2021 (VI R 23/19, BStBl II 2022, 442), sei somit die Besteuerung der Urlaubsabgeltungsansprüche nicht Streitgegenstand gewesen.

22

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Klageschrift der Kläger vom 27. März 2025; Schreiben des Beklagten vom 30. April 2025).

23

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze sowie den Inhalt der Akten verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

24

Die zulässige Klage ist begründet.

25

1. Das Gericht entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung – FGO –).

26

2. Die Kläger haben einen Anspruch auf ermäßigte Besteuerung des abgegoltenen Urlaubs.

27

a) Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG nach den Sätzen 2 bis 4 zu berechnen. Nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG sind außerordentliche Einkünfte unter anderem Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten; mehrjährig ist eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.

28

b) Außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 EStG setzen voraus, dass die Entschädigung grundsätzlich in einem Veranlagungszeitraum zufließt und geeignet ist, zu einer einmaligen und außergewöhnlichen Progressionssteigerung zu führen. Diese abzumildern ist der Zweck der Billigkeitsregelung des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2015 IX R 46/14, BStBl II 2016, 214, Rn. 11).

29

Eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeit liegt nicht schon bei einer bloßen Nachzahlung von im Vorjahr verdienten Vergütungen vor. Die betreffenden Einkünfte müssen vielmehr für sich betrachtet Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit darstellen. Denn die Vorschrift bezweckt nicht, jede sich aus dem Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG möglicherweise ergebende steuerliche Mehrbelastung zu mildern (BFH-Beschluss vom 2. Juli 2008 VI B 115/07, Rn. 4, juris). In Bezug auf eine Urlaubsabgeltung hat das FG Hamburg vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung geurteilt, dass hierdurch der Tatbestand des § 34 Abs. 2 Nr. 4 HS 2 EStG nicht erfüllt werde (Urteil des FG Hamburg vom 19. März 2019 6 K 80/18, DStRE 2019, 1071).

30

Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit kann andererseits insbesondere auch eine Lohnnachzahlung für vorangegangene Veranlagungszeiträume sein. Dabei steht der Umstand, dass sich die zugeflossene Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetzt, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden können, der Annahme einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht entgegen.

Voraussetzung ist nur, dass der Zufluss insgesamt mehrere Jahre betrifft (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2021 VI R 23/19, BStBl II 2022, 442, Rn. 14).

31

Beim Arbeitnehmer ist jede Vergütung für eine Tätigkeit, die sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst, atypisch zusammengeballt und damit „außerordentlich“ i.S. des § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2021 VI R 10/18, BFH/NV 2022, 325).

32

Werden Überstundenvergütungen für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten veranlagungszeitraumübergreifend geleistet, ist die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG zu gewähren. Dabei steht der Umstand, dass sich die zugeflossene Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetzt, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden können, der Annahme einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht entgegen. Wirtschaftliche vernünftige Gründe für eine Zusammenballung (als Voraussetzung für eine Tarifiermäßigung) können vorliegen, wenn die Abgeltung der Überstunden aufgrund der Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfolgt (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2021 VI R 23/19, BStBl II 2022, 442).

33

Die Tarifiermäßigung gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG setzt dabei nicht voraus, dass es infolge Zusammenballung von Einnahmen im Vergleich mit der steuerlichen Belastung bei verteiltem Zufluss tatsächlich nachweisbar zu einer Verschärfung der Steuerprogression kommt (BFH-Urteil vom 17. Dezember 1982 III R 136/79, BStBl II 1983, 221).

34

Der Urlaubsabgeltungsanspruch ist nach der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG) ein reiner Geldanspruch (BAG-Urteil vom 4. Mai 2010 9 AZR 183/09, BAGE 134, 196).

35

Verstirbt der Arbeitnehmer während des Arbeitsverhältnisses und endet dieses dadurch, haben die Erben nach § 1922 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) iVm. § 7 Abs. 4 Bundesurlaubsgesetz (BUrlG) einen Anspruch auf Abgeltung des vom verstorbenen Arbeitnehmer nicht genommenen Urlaubs. § 7 Abs. 4 BUrlG differenziert nicht danach, warum das Arbeitsverhältnis geendet hat. Die Vergütungskomponente des Anspruchs auf bezahlten Jahresurlaub ist im bestehenden Arbeitsverhältnis fest mit dem Freistellungsanspruch verbunden. Während der Freistellungsanspruch infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses untergeht, erhält § 7 Abs. 4 BUrlG die Vergütungskomponente des Urlaubsanspruchs als Abgeltungsanspruch selbstständig aufrecht (BAG-Urteil vom 22. Januar 2019 9 AZR 45/16, BAGE 165, 90).

36

c) Im Streitfall sind die Voraussetzungen des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG erfüllt.

37

aa) Die Abgeltung für nicht genommenen Urlaub ist ein Surrogat für die Bezahlung der Arbeitsfreistellung während des Arbeitsverhältnisses. Dieser Anspruch ist untrennbar mit der Tätigkeit des Arbeitnehmers verbunden. Mit dem Tod Ms ist dieser Anspruch entstanden. Entschädigungen, die für nicht gewährten Urlaub gezahlt werden, sind dementsprechend Arbeitslohn (z.B. Stache in: Bordewin/Brandt/Bode, EStG, 420. Lieferung, 10/2019, § 19 EStG, Rn. 1017). Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.

38

bb) Es handelt sich auch um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit. Die Abgeltung erfolgte für die Jahre 2020, 2021 und 2022 und betrifft damit zum einen mindestens zwei Veranlagungszeiträume und erstreckt sich zum anderen über mehr als zwölf Monate. Soweit das FG Hamburg in derart gelagerten Fällen kein Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit erkennt, weil der Urlaubsabgeltungsanspruch für den nicht genommenen Urlaub sich auf das konkrete Jahr beziehe und auch für diesen gezahlt werde, folgt das

Gericht dieser Ansicht nicht. Denn diese Argumentation ließe sich auch ohne weiteres auf die Abgeltung für Überstunden übertragen. Hier jedoch hat der BFH die Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit ohne weiteres anerkannt. Letztlich könnte es mit dieser Argumentation zu überhaupt keiner Zusammenballung mehr kommen, weil sich die Bestandteile des Entgelts immer auf die geleistete Arbeitstätigkeit des Arbeitnehmers in einem konkreten einzelnen Jahr beziehen. Der Aussagegehalt des BFH-Urteils vom 2. Juli 2008 bezieht sich in erster Linie darauf klarzustellen, dass alleine eine vom Zufluss (§ 11 Abs. 2 EStG) abweichende wirtschaftliche Zugehörigkeit nicht zu einer Zusammenballung führt. Dies ist konsequent, da andernfalls – im Hinblick auf die damalige Gesetzeslage und Rechtsprechung – jede jahresübergreifende Nachverrechnung von Bezügen zur Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG geführt hätte. Dies entspricht zum einen nicht dem Sachverhalt im Streitfall und wird zum anderen durch die Ergänzung in § 34 Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 2 EStG (seit 1. Januar 2007) nunmehr ohnehin gesetzlich eingeschränkt. Vielmehr entspricht der Sachverhalt der typischen Konstellation, dass über mehrere Jahre erdiente Ansprüche innerhalb eines Veranlagungszeitraums zufließen.

39

cc) Letztlich erfolgt die Entlohnung auch aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen in zusammengeballter Form. Eine Abgeltung des Urlaubsanspruchs Ms im laufenden Arbeitsverhältnis war – jedenfalls soweit er den gesetzlichen Mindesturlaub betrifft – nicht zulässig (BAG-Urteil vom 22. Oktober 1987 8 AZR 171/86, BAGE 56, 262). Erst zum Todeszeitpunkt Ms wandelte sich der in den vergangenen Jahren erdiente Anspruch auf Arbeitsfreistellung in einen Abgeltungsanspruch um, so dass die einmalige Zahlung auf gesetzlichen Vorgaben beruht.

40

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. § 708 Nr. 10, § 711 Zivilprozessordnung.

41

4. Die Revision wird im Hinblick auf die abweichende Entscheidung des FG Hamburg sowie eine bisher fehlende höchstrichterliche Entscheidung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).