Urteil vom 17. Juni 2010, VI R 50/09

Steuerfreiheit gemäß § 3b EStG trotz Vereinbarung eines durchschnittlichen Auszahlungsbetrags pro Stunde - Auslegung eines Gesetzes gegen den Wortlaut

BFH VI. Senat

EStG § 3b Abs 2, EStG § 3b Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. September 2009, Az: 9 K 260/06

Leitsätze

1. Die Vereinbarung eines durchschnittlichen Auszahlungsbetrags pro tatsächlich geleisteter Arbeitsstunde steht der Steuerbefreiung nach § 3b EStG nicht entgegen .

2. Der laufende Arbeitslohn (§ 3b Abs. 2 Satz 1 EStG) kann der Höhe nach schwanken .

3. § 3b EStG subventioniert Arbeitnehmer und Arbeitgeber in gleicher Weise .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt einen Autohof, in dessen Gastronomiebereich die vom Streitfall betroffenen Arbeitnehmer in wechselnden Schichten rund um die Uhr beschäftigt waren. Nach den insoweit gleich gestalteten Arbeitsverträgen sollten die Arbeitnehmer neben einem Basisgrundlohn "die aus ihrer Arbeitszeit resultierenden möglichen SFN-Zuschläge nach EStG.3b als Teillohn des vereinbarten durchschnittlichen Effektivlohns pro Stunde für tatsächlich geleistete Arbeitsstunden" erhalten. Unter dem "durchschnittlichen Effektivlohn" verstanden die Vertragsparteien den Auszahlungsbetrag pro Stunde, der sich nach Abzug der nach den persönlichen Besteuerungsmerkmalen ermittelten steuerrechtlichen Abzüge und der Sozialabgaben vom Bruttolohn ergab. Der Auszahlungsbetrag, der auch "alle einzelrelevanten Löhne, wie etwa Urlaubs- und Weihnachtsgeld" enthalten sollte, wurde in fester Höhe vereinbart. Für den Fall, dass sich aufgrund der Arbeitszeitplanung ein geringerer durchschnittlicher Auszahlungsbetrag als der vereinbarte ergäbe, sollte für den betreffenden Abrechnungsmonat der Basisgrundlohn um eine sog. "Grundlohnergänzung" so erhöht werden, dass sich hieraus der vereinbarte durchschnittliche Auszahlungsbetrag pro tatsächlich geleisteter Arbeitsstunde errechnete. Wurde mit der Summe aus Basisgrundlohn, Urlaubs-, Weihnachtsgeld, dem Arbeitgeberzuschuss zu den vermögenswirksamen Leistungen und "SFN-Zuschlägen" (= Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit) der durchschnittliche Auszahlungsbetrag bereits erreicht, war eine Grundlohnergänzung nicht zu gewähren. Auf der Grundlage der getroffenen Vereinbarungen setzte sich der durchschnittliche Auszahlungsbetrag im Regelfall wie folgt zusammen:

Basisgrundlohn
+ anteiliges Urlaubs- und Weihnachtsgeld
+ Arbeitgeberzuschuss VWL
+ Grundlohnergänzung
= Grundlohn

- Steuerrechtliche Abzüge
- Sozialabgaben
= Nettolohn
+ SFN-Zuschläge

= Durchschnittlicher Auszahlungsbetrag

3 Ziel der getroffenen Vergütungsvereinbarungen war es, den in fester Höhe vereinbarten durchschnittlichen Auszahlungsbetrag zu erreichen. Mit dieser Regelung wollte die Klägerin Lohnschwankungen ausgleichen, die sich sonst aufgrund unterschiedlicher Arbeitszeitplanung ergeben hätten. Zur Berechnung der Lohnbestandteile bediente sich die Klägerin der Abrechnungssoftware "X" der Y GmbH.

4 Die Klägerin hat für die "SFN-Zuschläge" keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt, da nach ihrer Auffassung die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 3b des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorlagen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung hingegen von der Steuerpflicht der Zuschläge aus und nahm die Klägerin in Haftung.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 127).

6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

7 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Baden-Württemberg 9 K 260/06 vom 21. September 2009, die Einspruchsentscheidung und die Haftungsbescheide aufzuheben.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sind die gezahlten Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gemäß § 3b EStG steuerfrei.

10 Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat. Die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit führten nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Deshalb war die Klägerin nicht verpflichtet, insoweit Lohnsteuer einzubehalten.

11 a) Nach § 3b Abs. 1 EStG i.d.F. der Streitjahre sind neben dem Grundlohn gewährte Zuschläge nur dann steuerfrei, wenn sie für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden. Nach Abs. 2 Satz 1 dieser Vorschrift ist Grundlohn der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen. Die Frage nach der rechtssystematischen Bedeutung der Befreiungsvorschrift, die teilweise als rechtspolitisch verfehlt bezeichnet wird (Tipke, Finanz-Rundschau --FR-- 2006, 949; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 3b Rz 2; Moritz in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3b EStG Rz 4 ff.), kann nicht einheitlich beantwortet werden (s. im Einzelnen, Tipke, FR 2006, 949). Der Bundesfinanzhof (BFH) sieht den Zweck der Vorschrift vorrangig darin, dem Arbeitnehmer einen finanziellen Ausgleich für die besonderen Erschwernisse und Belastungen zu gewähren, die mit Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit verbunden sind (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2009 VI R 16/08, BFH/NV 2010, 201, m.w.N.). Ähnlich hat auch das Bundesverfassungsgericht argumentiert, das in der Steuerbefreiung einen Ausgleich und eine Erleichterung dafür sieht, dass die Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit den biologischen und kulturellen Lebensrhythmus stört (Beschluss vom 2. Mai 1978 1 BvR 174/78, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1978, Nr. 449). Andererseits sollen auch wirtschafts- und arbeitsmarktpolitische Gründe eine Rolle spielen (BTDrucks 7/419, 16; BFH-Urteil vom 21. Mai 1987 IV R 339/84, BFHE 150, 32, BStBl II 1987, 625; Blümich/Erhard, § 3b EStG Rz 5; von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3b Rz A118 mit Hinweis auf BTDrucks V/2423, 57 und 10/3821, 247). Zudem wird die Vorschrift als Regelung zur Unterstützung im allgemeinen Interesse liegender Tätigkeiten beurteilt (vgl. im Einzelnen Tipke, FR 2006, 949, m.w.N; von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3b Rz A123 ff.).

12 b) Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist u.a., dass die Zuschläge neben dem Grundlohn geleistet werden; sie dürfen nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, auch an Sonn- und Feiertagen oder nachts geleistete Tätigkeit sein (HHR/Moritz, § 3b EStG Rz 21). Insoweit ist es unmaßgeblich, ob die Beteiligten eine Brutto- oder Nettolohnvereinbarung getroffen haben. Die Steuerbefreiung tritt zudem nur ein, wenn die neben dem

Grundlohn gewährten Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt worden sind (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 201).

13 aa) § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG definiert Grundlohn als laufenden Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht. Der laufende Arbeitslohn ist, wie sich aus § 39b EStG ergibt (s. auch R 30 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR--), von sonstigen Bezügen abzugrenzen. Laufender Arbeitslohn ist das dem Arbeitnehmer regelmäßig zufließende Arbeitsentgelt (Monatsgehalt, Wochen- oder Tageslohn, Überstundenvergütung, laufend gezahlte Zulagen oder Zuschläge und geldwerte Vorteile aus regelmäßigen Sachbezügen). Der laufende Arbeitslohn kann der Höhe nach schwanken (Schmidt/Drenseck, EStG, 29. Aufl., § 39b Rz 2; HHR/Tillmann, § 39a EStG Rz 17; s. aber R 30 Abs. 2 Satz 2 LStR). Kein laufender Bezug und damit ein sonstiger Bezug sind einmalig zugewendete Bezüge wie Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Jubiläumszuwendungen, Gratifikationen und das 13. Monatsgehalt (Schmidt/ Drenseck, a.a.O., § 39b Rz 3; von Beckerath, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3b Rz B5). Regelmäßige Arbeitszeit ist die für das jeweilige Arbeitsverhältnis vereinbarte Normalarbeitszeit (BFH-Urteil vom 7. Juli 2007 IX R 81/98, BFHE 210, 503, BStBl II 2005, 888).

14 bb) Im Streitfall wurden die Zuschläge neben dem Grundlohn für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gezahlt und überstiegen nicht den nach § 3b EStG höchsten steuerfrei anwendbaren v.H.-Satz.

15 Nach den Feststellungen des FG ist die Grundlohnergänzung Teil des Grundlohns. Der Grundlohn i.S. von § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG besteht somit aus dem feststehenden Basisgrundlohn und der variablen Grundlohnergänzung (s. dazu R 30 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. Nr. 3 Satz 1 LStR). Daneben hat die Klägerin Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit mit den gesetzlichen Höchstsätzen gezahlt. Die Zuschläge waren nicht Teil der einheitlichen Entlohnung. Nach den Arbeitsverträgen haben die Arbeitnehmer neben dem Anspruch auf Basisgrundlohn und Ergänzungslohn Anspruch auf die Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge. Auch wenn diese Zuschläge durch die Grundlohnergänzung beeinflusst werden, handelt es sich weder um ein schädliches Herausrechnen von Zuschlägen aus einem Gesamtbruttolohn (s. dazu etwa BFH-Entscheidungen vom 29. März 2000 VI B 399/98, BFH/NV 2000, 1093; vom 28. November 1990 VI R 144/87, BFHE 163, 79, BStBl II 1991, 296), noch können deshalb die Zuschläge als pauschale Abschlagszahlungen qualifiziert werden. Die Vereinbarung eines durchschnittlichen Effektivlohns hat zwar zur Folge, dass sich ein immer gleichbleibender Auszahlungsbetrag pro Stunde ergibt. Das bedeutet jedoch nicht, dass die Zuschläge ohne Rücksicht auf tatsächlich geleistete Arbeitsstunden berechnet würden. Vielmehr dient der durchschnittliche Auszahlungsbetrag lediglich als rechnerische Größe zur Ermittlung des Lohnzusatzes. Die vom Gesetz verlangte Trennung von Grundlohn und Zuschlägen wird nicht deshalb aufgehoben, weil der Grundlohnergänzungsbetrag variabel gestaltet ist. Wie dargestellt, unterscheidet sich der sonstige Bezug vom laufenden Arbeitslohn durch die Einmaligkeit des Bezugs. Es ist jedoch nicht Merkmal des laufenden Arbeitslohns, dass dieser jeweils feststeht. Er kann vielmehr der Höhe nach schwanken.

16 c) Entgegen der Auffassung des FG ist § 3b EStG nicht über den Wortlaut hinaus dahin auszulegen, dass die Vorschrift nur zur Anwendung kommt, wenn ein von Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nicht beeinflusster Grundlohn vorliegt. Die Auslegung eines Gesetzes gegen den Wortlaut ist nur ausnahmsweise möglich, wenn nämlich die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann (s. etwa BFH-Urteile vom 1. August 1974 IV R 120/70, BFHE 113, 357, BStBl II 1975, 12; vom 7. April 1992 VIII R 79/88, BFHE 168, 111, BStBl II 1992, 786; vom 17. Februar 1994 VIII R 30/92, BFHE 175, 226, BStBl II 1994, 938; vom 12. August 1997 VII R 107/96, BFHE 184, 198, BStBl II 1998, 131; vom 17. Januar 1995 IX R 37/91, BFHE 177, 58, BStBl II 1995, 410; vom 17. Mai 2006 X R 43/03, BFHE 213, 494, BStBl II 2006, 868; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 380). Davon kann hier keine Rede sein. Nach Auffassung des Senats stimmt der Wortlaut des § 3b EStG mit dem Gesetzeszweck überein (BFH-Beschluss vom 27. Mai 2009 VI B 69/08, BFHE 225, 137, BStBl II 2009, 730; zum Gesetzeszweck s. auch unter 1.a). Im Übrigen ist der Umstand, dass die Steuerbefreiung nicht den Arbeitnehmern zugute kommt, sondern, wie das FG annimmt, nur dem Arbeitgeber, kein sinnwidriges Ergebnis. Denn die Steuerbefreiung verringert regelmäßig auch den Mittelaufwand des Arbeitgebers und subventioniert und begünstigt damit auch diesen (vgl. im Einzelnen HHR/Moritz, § 3b EStG Rz 6, m.w.N.; von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 3b Rz A 123 ff.; A 241, A 261; ders. in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 3b Rz 1). Zudem zielt das von der Klägerin angewandte Verfahren --jedenfalls nach ihrem Vortrag-- darauf ab, Lohnschwankungen auszugleichen oder solchen vorzubeugen, was im Interesse der Arbeitnehmer liegt. Aus eben diesem Grund lässt die Finanzverwaltung pauschale Abschlagszahlungen zu (R 30 Abs. 7 LStR).

17 Das streitige Vergütungssystem --konkret die Variabilisierung der Grundlohnergänzung-- entspricht § 3b EStG. Es

handelt sich um eine zulässige Gestaltungsform in Ausnutzung der rechtlichen Möglichkeiten. Die Beteiligten haben es --bis an die Grenze des Gestaltungsmissbrauchs-- in der Hand, durch vertragliche Vereinbarung von einer gesetzlich zulässigen Steuerbefreiung in möglichst hohem Maße Gebrauch zu machen (von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3b Rz A 251; s. auch BFH-Urteil vom 31. Oktober 1986 VI R 52/81, BFHE 148, 54, BStBl II 1987, 139).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de