# Urteil vom 24. September 2013, VI R 48/12

**Steuerfreiheit von pauschalen Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit bei Grenzgängern in die Schweiz - Arbeitnehmerfreizügigkeit - Keine Bindung der Gerichte an norminterpretierende Verwaltungsvorschriften**

BFH VI. Senat

EStG § 3b Abs 1, EStG § 3b Abs 2 S 1 Halbs 1, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a, DBA CHE Art 3 Abs 2, DBA CHE Art 15a, EGFreizügAbk CHE Art 9 Abs 2 Anh 1, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. Juni 2012, Az: 14 K 4685/09

## Leitsätze

NV: Die Steuerfreiheit pauschaler Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit setzt auch bei einem nichtselbständig arbeitenden Grenzgänger in die Schweiz voraus, dass diese Zuschläge nach dem übereinstimmenden Willen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Abschlagszahlungen oder Vorschüsse auf eine spätere Einzelabrechnung geleistet werden .

## Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob die einem Grenzpendler in die Schweiz pauschal gewährten Sonntags-, Feiertags- und Nachtdienstzuschläge gemäß § 3b des Einkommensteuergesetztes (EStG) steuerfrei sind.

2 Die im Inland wohnenden Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist bei einer schweizerischen Arbeitgeberin als Eisenbahnfahrzeugführer abhängig beschäftigt. Hierfür erhält er ein festes Bruttogehalt, in dem pauschale Sonntags-, Feiertags- und Nachtdienstzuschläge enthalten sind. Diese Zuschläge wurden dem Kläger jeweils monatlich in gleicher Höhe ausgezahlt, obwohl er in den einzelnen Monaten des Streitjahres unregelmäßig Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit leistete.

3 Die Kläger begehrten für das Streitjahr 2006 die Steuerfreiheit der pauschal gezahlten Zuschläge nach § 3b EStG. Hierzu reichten sie Einzelnachweise über die vom Kläger im Streitjahr an Sonn- und Feiertagen sowie in der Nacht geleisteten Arbeitsstunden ein. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging hingegen von einer Steuerpflicht der Zuschläge aus.

4 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1822 veröffentlichten Gründen ab.

5 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

6 Sie beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteueränderungsbescheid für das Jahr 2006 vom 19. Januar 2012 in der Weise abzuändern, dass bei den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtdienstarbeit in Höhe von 5.783 € steuerfrei gestellt werden.

7 Das FA beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

8 II. Die zulässige Revision ist unbegründet und daher zurückzuwei-sen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Die Revision ist zulässig. Eine ordnungsgemäße Revisionsbegründung muss nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 FGO insbesondere auch die Angabe der Revisionsgründe enthalten.

10 Dies erfordert u.a. nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Notwendig ist hiernach, dass die erhobene Rüge eindeutig erkennen lassen muss, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art darlegen, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil rechtsfehlerhaft erscheinen lassen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Mai 2012 XI R 16/10, BFHE 238, 460, BStBl II 2013, 49, m.w.N.).

11 Entgegen der Ansicht des FA genügt die Revisionsschrift diesen Anforderungen. Denn die Kläger rügen eine fehlerhafte Anwendung des § 3b EStG durch das FG und legen im Einzelnen die Gründe dar, weshalb aus ihrer Sicht die Vorentscheidung fehlerhaft sein soll.

12 2. Die Revision ist jedoch unbegründet. Denn das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kläger keine nach § 3b EStG steuerfreien Zuschläge erhielt.

13 a) Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht Einigkeit darüber, dass der Kläger Grenzgänger i.S. des Art. 15a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA-Schweiz-- ist und daher dessen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit in Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat besteuert werden können. Da der Begriff der unselbständigen Arbeit im Abkommen selbst nicht definiert ist, ist --soweit sich aus der Systematik des DBA-Schweiz nichts Gegenteiliges ergibt-- gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz auf das nationale Recht abzustellen (Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 15 Rz 53; BFH-Urteil vom 29. April 2009 X R 31/08, BFH/NV 2009, 1625; Brandis in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Schweiz Art. 15 Rz 26). Denn nach dieser Bestimmung hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

14 b) Nach § 3b Abs. 1 EStG sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, steuerfrei, soweit sie bestimmte Prozentsätze des Grundlohns nicht übersteigen. Nach Abs. 2 Satz 1 1. Halbsatz dieser Vorschrift ist Grundlohn der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht.

15 Die Steuerfreiheit pauschaler Zuschläge, die der Arbeitgeber ohne Rücksicht auf die Höhe der tatsächlich erbrachten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit an den Arbeitnehmer leistet, setzt nach der Senatsrechtsprechung (vgl. etwa Senatsurteil vom 8. Dezember 2011 VI R 18/11, BFHE 236, 97, BStBl II 2012, 291, m.w.N.) jedenfalls voraus, dass diese Zuschläge nach dem übereinstimmenden Willen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Abschlagszahlungen oder Vorschlüsse auf eine spätere Einzelabrechnung geleistet werden (zu den weiteren Voraussetzungen der Steuerfreiheit für pauschale Zuschläge vgl. etwa Senatsurteil vom 16. Dezember 2010 VI R 27/10, BFHE 232, 174, BStBl II 2012, 288, m.w.N.). Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer bei einem ausländischen Arbeitgeber beschäftigt ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 232, 174, BStBl II 2012, 288).

16 c) Nach diesen Grundsätzen sind die im Streitfall gewährten Zuschläge für die Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nicht steuerfrei.

17 aa) Nach den mit zulässigen Revisionsrügen nicht angegriffenen und daher den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG wurden dem Kläger die streitbefangenen Zuschläge gewährt, ohne dass es hierbei auf die von ihm tatsächlich geleistete Tätigkeit zu den nach § 3b Abs. 2 EStG begünstigten Zeiten ankam. Denn obwohl der Kläger in den jeweiligen Kalendermonaten des Streitjahres Sonntags-, Feiertags- bzw. Nachtarbeit unregelmäßig leistete, veränderte sich die Höhe der monatlich gewährten Zulage nicht. Mithin erhielt der Kläger die Zuschläge nicht als Abschlagzahlungen oder als Vorschüsse auf eine spätere Einzelabrechnung, sondern endgültig.

18 bb) Entgegen der Ansicht der Kläger verstößt die Versagung der Steuerfreiheit nicht gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit. Diese ist zwar aufgrund Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 (BGBl II 2001, 811) grundsätzlich auch im Verhältnis zu der

Schweiz zu beachten. Der Kläger wird durch die Versagung der Steuerfreiheit in seinem Recht auf Freizügigkeit nicht in gemeinschaftsrechtswidriger Weise beschränkt. Zwar steht die Arbeitnehmerfreizügigkeit jeder Maßnahme entgegen, die, auch wenn sie ohne Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit gilt, geeignet ist, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten durch die Unionsangehörigen zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 1. April 2008, Gouvernement de la Communauté francaise und Gouvernement wallon, C-212/06, Slg. 2008, I-1683, Randnr. 45, m.w.N.). An derartigen beschränkenden Maßnahmen fehlt es indes, weil der Kläger nicht ungünstiger als ein bei einem deutschen Arbeitgeber beschäftigter Arbeitnehmer behandelt wird. Denn auch bei diesem sind pauschale Zuschläge in den Fällen ihrer definitiven Gewährung nicht nach § 3b EStG steuerfrei (vgl. etwa Senatsurteil in BFHE 236, 97, BStBl II 2012, 291).

**19** cc) Keinen Erfolg hat schließlich die Berufung der Kläger auf die Verwaltungsvorschrift der Oberfinanzdirektion Karlsruhe in Fach B Teil 2 Nr. 10 des sog. Grenzgängerhandbuchs, aus der sie meinen, ableiten zu können, bei einem schweizerischen Arbeitgeber unterfielen pauschale Zuwendungen insoweit der Steuerbefreiung, als die Sonntags-, Feiertags- bzw. Nachtarbeit durch den Arbeitnehmer im Einzelnen nachgewiesen werde. Ganz abgesehen davon, dass sich der von den Klägern angeführten Bestimmung eine entsprechende Regelung nicht entnehmen lässt, handelt es sich hierbei nur um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die keine Rechtsnormqualität hat und die Gerichte nicht bindet (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de