

Urteil vom 14. Oktober 2021, VI R 31/19

Steuerfreiheit der sog. Theaterbetriebszulage gemäß § 3b EStG

ECLI:DE:BFH:2021:U.141021.VIR31.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 3b Abs 1, EStG § 3b Abs 2 S 1, EStG § 39b, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. Dezember 2018, Az: 13 K 13174/17

Leitsätze

1. NV: Der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gemäß § 3b EStG steht es nicht entgegen, wenn der Grundlohn in Abhängigkeit von der Höhe der steuerfreien Zuschläge aufgestockt wird, um im Ergebnis einen bestimmten, (tarif-)vertraglich vereinbarten Bruttolohn zu erreichen. Die nach § 3b EStG erforderliche Trennung von Grundlohn und Zuschlägen wird hierdurch nicht aufgehoben (Bestätigung der BFH-Urteile vom 17.06.2010 - VI R 50/09, BFHE 230, 150, BStBl II 2011, 43, und vom 09.06.2021 - VI R 16/19).
2. NV: Die Steuerbefreiung nach § 3b EStG setzt nicht voraus, dass der Bruttolohn in Abhängigkeit von den zu begünstigten Zeiten geleisteten Tätigkeiten variabel ausgestaltet sein muss.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.12.2018 - 13 K 13174/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war in den Streitjahren (2011 und 2012) bei der ... (GmbH) mit Sitz in X als Schauspieler angestellt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 2 Die GmbH zahlte dem Kläger eine sogenannte Theaterbetriebszulage für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in Höhe von 20 % der Bruttovergütung. Deren Auszahlung erfolgte, soweit der Kläger Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit tatsächlich geleistet hatte, steuerfrei und im Übrigen steuerpflichtig. Bei der monatlichen Lohnabrechnung legte die GmbH für die Berechnung der Steuerfreiheit der Theaterbetriebszulage die vom Kläger im jeweiligen Vormonat tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zu Grunde.
- 3 Der Theaterbetriebszulage lagen folgende Vereinbarungen zu Grunde:

Die GmbH hatte mit ver.di - Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft Tarifverträge abgeschlossen, u.a. den "Manteltarifvertrag Cast" (Manteltarifvertrag) und den "Entgelttarifvertrag Cast" (Entgelttarifvertrag).
- 4 § 16 des Manteltarifvertrags lautete wie folgt:

"§ 16 ENTGELT

a) Das Arbeitsentgelt setzt sich aus der Grundvergütung und der vereinbarten Zulage bzw. den Zuschlägen nach § 5 des Entgelttarifvertrages zusammen und ist in einem gesonderten Entgelttarifvertrag geregelt. Das vereinbarte

Entgelt wird für jeweils einen Kalendermonat berechnet und ist so zu zahlen, dass am letzten Werktag eines jeden Monats darüber verfügt werden kann. ..."

5 § 5 des Entgelttarifvertrags enthielt folgende Regelungen:

"§ 5 THEATERBETRIEBSZULAGE/ÜBERSTUNDENZUSCHLÄGE

a) Jedes Castmitglied hat Anspruch auf die Zahlung einer Theaterbetriebszulage (TBZ) in Höhe von 20 % des Arbeitsentgelts.

b) Die TBZ wird als tariflicher Zuschlag für Nachtarbeit und für Sonn- und Feiertagsarbeit gezahlt und ist bereits in den jeweiligen Tabellenstufen der Vergütungstabelle enthalten.

c) Die Arbeitszeiten, für die gemäß § 3b EStG Zuschläge steuerfrei sind, müssen gesondert ausgewiesen werden. Die anteiligen Zuschläge sind steuerfrei auszuzahlen. Die Gesellschaft stellt den erforderlichen Nachweis für die Steuerfreiheit sicher.

d) ...

e) Die Stundenvergütung errechnet sich aus der jeweiligen Monatsvergütung (gekürzt um die 20 %-ige TBZ) geteilt durch 173,33. Monatsvergütung ist die Vergütung, die ein Castmitglied erhält, wenn es gemäß § 4 Buchstabe a) Satz 1 MTV vollbeschäftigt ist."

6 Die GmbH hatte bei ihrem zuständigen Betriebsstättenfinanzamt eine Anrufungsauskunft nach § 42e des Einkommensteuergesetzes (EStG) zur Steuerfreiheit der mit der Theaterbetriebszulage gewährten Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gemäß § 3b EStG beantragt. Das Betriebsstättenfinanzamt bestätigte der GmbH daraufhin, dass die Voraussetzungen für eine steuerfreie Auszahlung nach dieser Vorschrift für die in dem Antrag geschilderten Sachverhalte gegeben seien.

7 Nach einer bei der GmbH durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Prüferin jedoch die Auffassung, dass es sich bei der Theaterbetriebszulage um steuerpflichtigen Arbeitslohn handele. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3b EStG lägen nicht vor.

8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung der Prüferin und unterwarf die bisher steuerfrei ausgezahlte Theaterbetriebszulage mit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheiden der Einkommensteuer.

9 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen vom Kläger nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 252 veröffentlichten Gründen statt.

10 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

11 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass es sich bei den an den Kläger ausgezahlten Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit um gemäß § 3b EStG steuerfreien Arbeitslohn handelt.

14 1. a) 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 Halbsatz 1 dieser Vorschrift ist Grundlohn der laufende 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, 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); er ist in einen Stundenlohn umzurechnen (Senatsurteil vom 29.11.2016 - VI R 61/14, BFHE 256, 102, BStBl II 2017, 718, Rz 15, m.w.N.).

- 15** b) Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist weiter, 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. Hierfür ist regelmäßig erforderlich, dass in dem Arbeitsvertrag zwischen der Grundvergütung und den Erschwerniszuschlägen unterschieden und ein Bezug zwischen der zu leistenden Nacht-, Sonntags- oder Feiertagsarbeit und der Lohnhöhe hergestellt ist (Senatsurteil in BFHE 256, 102, BStBl II 2017, 718, Rz 16, m.w.N.).
- 16** c) Die Zahlung des Zuschlags muss zudem zweckbestimmt erfolgen (Senatsurteil vom 15.02.2017 - VI R 30/16, BFHE 257, 96, BStBl II 2017, 644, Rz 15, m.w.N.). Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass die neben dem Grundlohn gewährten Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt worden sind, und erfordert grundsätzlich Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit (Senatsurteile vom 28.11.1990 - VI R 90/87, BFHE 163, 73, BStBl II 1991, 293; vom 08.12.2011 - VI R 18/11, BFHE 236, 97, BStBl II 2012, 291, Rz 10, und in BFHE 256, 102, BStBl II 2017, 718, Rz 16; Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25.05.2005 - IX R 72/02, BFHE 210, 113, BStBl II 2005, 725). Dadurch soll von vornherein gewährleistet werden, dass ausschließlich Zuschläge steuerfrei bleiben, bei denen betragsmäßig genau feststeht, dass sie nur für die Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden und keine allgemeinen Gegenleistungen für die Arbeitsleistung darstellen. Hieran fehlt es, wenn die Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit lediglich allgemein abgegolten wird, da hierdurch weder eine Zurechnung der Sache nach (tatsächlich geleistete Arbeit während begünstigter Zeiten) noch der Höhe nach (Steuerfreistellung nur nach %-Sätzen des Grundlohns) möglich ist (Senatsentscheidungen vom 22.10.2009 - VI R 16/08, BFH/NV 2010, 201, m.w.N.; in BFHE 256, 102, BStBl II 2017, 718, Rz 17, und vom 29.11.2017 - VI B 45/17, Rz 5).
- 17** d) Leistet der Arbeitgeber pauschale Zuschläge ohne Rücksicht auf die Höhe der tatsächlich erbrachten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit an den Arbeitnehmer, setzt die Steuerbefreiung außerdem voraus, dass diese Zuschläge nach dem übereinstimmenden Willen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Abschlagszahlungen oder Vorschüsse auf eine spätere Einzelabrechnung geleistet werden (Senatsurteil vom 24.09.2013 - VI R 48/12, Rz 15, m.w.N.).
- 18** 2. Nach diesen Maßstäben ist die Vorentscheidung von Rechts wegen nicht zu beanstanden.
- 19** a) Die GmbH hat die dem Kläger gezahlte Theaterbetriebszulage nur insoweit steuerfrei belassen, als sie auf tatsächlich von ihm an Sonn- und Feiertagen oder zur Nachtzeit geleistete Arbeit entfiel. Die GmbH hat die von dem Kläger zu den von § 3b EStG begünstigten Zeiten geleisteten Arbeitsstunden zudem ordnungsgemäß aufgezeichnet. Sie hat die Theaterbetriebszulage nach Maßgabe der jeweiligen Einzelabrechnungen nur insoweit steuerfrei gezahlt, als der betreffende Stundenlohn auf Arbeiten zu den von § 3b EStG begünstigten Zeiten entfiel. Dies steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 20** b) Die GmbH hat die steuerfrei belassene Theaterbetriebszulage auch neben dem Grundlohn geleistet. Sie war nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, auch an Sonn- und Feiertagen oder nachts geleistete Tätigkeit des Klägers. In den tarifvertraglichen Regelungen wurde hinreichend zwischen der Grundvergütung, der steuerfreien und der steuerpflichtigen Theaterbetriebszulage, letztere vom FG als variable Ergänzungsvergütung bzw. Grundlohnergänzung bezeichnet, unterschieden.
- 21** aa) Nach dem Inhalt des Manteltarifvertrags setzt sich das Arbeitsentgelt des Klägers gemäß dessen § 16 aus der Grundvergütung und der vereinbarten Zulage bzw. den Zuschlägen nach § 5 des Entgelttarifvertrags zusammen. Nach § 5 Buchst. a des Entgelttarifvertrags hat der Kläger Anspruch auf Zahlung der Theaterbetriebszulage in Höhe von 20 % des Arbeitsentgelts. § 5 Buchst. b des Entgelttarifvertrags sieht vor, dass die Theaterbetriebszulage als tariflicher Zuschlag für Nachtarbeit sowie für Sonntags- und Feiertagsarbeit gezahlt werden sollte.
- 22** bb) Die Vorinstanz hat die tarifvertraglichen Vereinbarungen dahin ausgelegt, dass sich der Arbeitslohn des Klägers aus dem Grundlohn, also dem um 20 % verminderten Bruttoarbeitslohn gemäß Entgelttarifvertrag, dem für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (steuerfrei) gezahlten Teil der Theaterbetriebszulage und einer Erhöhung des Grundlohns um einen steuerpflichtigen Teil der Theaterbetriebszulage (sogenannte variable Ergänzungsvergütung

bzw. Grundlohnergänzung) zusammensetzt, soweit der Grundlohn und die steuerfreien Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit hinter dem vereinbarten Bruttolohn zurückbleiben.

- 23** Die Auslegung des normativen Teils eines Tarifvertrags folgt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG) den für die Auslegung von Gesetzen geltenden Regeln (BAG-Urteile vom 12.12.2018 - 4 AZR 147/17, BAGE 164, 326, Rz 35, m.w.N., und vom 11.11.2020 - 4 AZR 210/20, Rz 20). Die Auslegung einer Tarifnorm ist auch in der Revisionsinstanz in vollem Umfang nachprüfbar (BAG-Urteil in BAGE 164, 326, Rz 35, m.w.N.).
- 24** cc) Die vom FG vorgenommene Auslegung der tarifvertraglichen Vereinbarungen hält nach diesen Maßstäben einer revisionsrechtlichen Nachprüfung stand. Die Vorinstanz hat rechtsfehlerfrei darauf erkannt, dass der (steuerfreie) Teil der Theaterbetriebszulage nicht Teil des Grundlohns des Klägers ist, sondern gemäß § 5 Buchst. b des Entgelttarifvertrags neben dem Grundlohn für die an Sonn- und Feiertagen oder nachts geleisteten Tätigkeiten gezahlt wird. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Theaterbetriebszulage bereits in den jeweiligen Tabellenstufen der Vergütungstabelle enthalten ist. Denn die Steuerbefreiung nach § 3b EStG setzt nicht voraus, dass der Bruttolohn in Abhängigkeit von den zu begünstigten Zeiten geleisteten Tätigkeiten variabel ausgestaltet sein muss. Erforderlich, aber auch ausreichend ist insoweit lediglich, dass zwischen dem Grundlohn und den Zuschlägen für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit unterschieden wird. Der Steuerfreiheit der entsprechenden Zuschläge steht es dann nicht entgegen, dass der Grundlohn in Abhängigkeit von der Höhe der verdienten steuerfreien Zuschläge aufgestockt wird, um im Ergebnis einen bestimmten, (tarif-)vertraglich vereinbarten Bruttolohn zu erreichen.
- 25** So verhält es sich auch im Streitfall. Der erkennende Senat hat bereits entschieden, dass eine variable Grundlohnergänzung der Steuerfreiheit von Zuschlägen für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nicht entgegensteht (Senatsurteil vom 17.06.2010 - VI R 50/09, BFHE 230, 150, BStBl II 2011, 43, Rz 15 und Rz 17). Hierin liegt auch kein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. von § 42 AO. Es handelt sich vielmehr um eine zulässige Gestaltungsform in Ausnutzung der rechtlichen Möglichkeiten (Senatsurteil in BFHE 230, 150, BStBl II 2011, 43, Rz 17). 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 162; s.a. Senatsurteil vom 31.10.1986 - VI R 52/81, BFHE 148, 54, BStBl II 1987, 139).
- 26** Die vorliegenden tarifvertraglichen Regelungen führen auch nicht zu einem schädlichen Herausrechnen der Theaterbetriebszulage aus einem Gesamtbruttolohn (s. dazu Senatsentscheidungen vom 29.03.2000 - VI B 399/98, BFH/NV 2000, 1093; vom 28.11.1990 - VI R 144/87, BFHE 163, 79, BStBl II 1991, 296, und in BFHE 256, 102, BStBl II 2017, 718, Rz 18). Die Theaterbetriebszulage kann des Weiteren nicht als pauschale Abschlagszahlung qualifiziert werden (s. dazu Senatsurteil vom 24.09.2013 - VI R 48/12, Rz 15, m.w.N.). Denn die Vereinbarung eines festen Bruttolohns --wie im Streitfall-- bedeutet nicht (automatisch), dass die steuerfrei belassene Zulage ohne Rücksicht auf tatsächlich geleistete Arbeitsstunden zu begünstigten Zeiten berechnet wurde.
- 27** Eine solche Berechnung hat in Bezug auf den dem Kläger steuerfrei gezahlten Teil der Theaterbetriebszulage im vorliegenden Fall unstreitig stattgefunden. Die Theaterbetriebszulage sollte nach den tarifvertraglichen Vereinbarungen ausdrücklich nur insoweit steuerfrei ausgezahlt werden, als sie auf Arbeiten an Sonn- und Feiertagen oder zur Nachtzeit entfiel. Sie stand dem Kläger daher insoweit gerade nicht allgemein --ohne Ansehung der von ihm im Einzelnen tatsächlich zu den nach § 3b Abs. 2 EStG begünstigten Zeiten geleisteten Arbeitsstunden-- zu. Bei dieser Sachlage wird die vom Gesetz verlangte Trennung von Grundlohn und Zuschlägen nicht deshalb aufgehoben, weil die Grundlohnergänzung in Form des steuerpflichtig ausgezahlten Teils der Theaterbetriebszulage ihrerseits variabel ausgestaltet ist (s.a. Senatsurteil in BFHE 230, 150, BStBl II 2011, 43, Rz 15 und Rz 17).
- 28** c) Die dem Kläger von der GmbH steuerfrei gezahlten Zuschläge für geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit übersteigen schließlich nicht die nach § 3b EStG höchstens steuerfrei anwendbaren Prozentsätze. Der maßgebliche Stundenlohn überschritt auch den Betrag von 50 € nicht. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 29** 3. Der Senat hat die vom FA erhobene Verfahrensrüge geprüft. Er erachtet sie jedoch nicht als durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de