Urteil vom 16. Dezember 2021, VI R 28/19

Steuerfreie Zuschläge für tatsächlich an Sonn-, Feiertagen oder zur Nachtzeit geleistete Arbeit

ECLI:DE:BFH:2021:U.161221.VIR28.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 3b, BGB § 611, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , ArbZG

vorgehend FG Düsseldorf, 10. Juli 2019, Az: 14 K 1653/17 L

Leitsätze

1. Tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist jede zu den begünstigten Zeiten tatsächlich im Arbeitgeberinteresse ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers, für die er einen Anspruch auf Grundlohn hat.

2. Die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz ist für die Auslegung des Begriffs der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit i.S. von § 3b Abs. 1 EStG ohne Bedeutung.

3. Eine konkret (individuell) belastende Tätigkeit des Arbeitnehmers verlangt § 3b EStG für die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschlägen nicht. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer eine grundlohnbewehrte Tätigkeit tatsächlich zu den begünstigten Zeiten ausübt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 11.07.2019 - 14 K 1653/17 L wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob im Zusammenhang mit Hin- und Rückfahrten zu Auswärtsspielen an Profisportler und Mannschaftsbetreuer geleistete Zahlungen vollumfänglich als steuerfreie Zuschläge i.S. des § 3b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu behandeln sind.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, nimmt mit einer Mannschaft am Spielbetrieb einer deutschen Profiliga teil. Hierzu hat sie Berufssportler und Mannschaftsbetreuer angestellt. Diese sind ausweislich ihrer Arbeitsverträge u.a. verpflichtet, an Reisen (zu Auswärtsspielen), für die der Arbeitgeber auch das zu benutzende Verkehrsmittel bestimmt, teilzunehmen. Für ihre Tätigkeit erhalten Spieler und Betreuer einen monatlichen Grundlohn. Zusätzlich erhalten sie --ausweislich der jeweiligen Vergütungsvereinbarungen bezogen auf den aus dem Grundlohn errechneten Bruttostundenlohn-- monatliche Zuschläge für tatsächlich geleistete und nachgewiesene Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in gesetzlich zulässiger Höhe.

3 Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung für den Streitzeitraum (01.05.2012 bis 31.10.2015) vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass für die Beförderungszeiten zu Auswärtsspielen, soweit diese nicht mit belastenden Tätigkeiten verbunden seien (bloßer Zeitaufwand im Mannschaftsbus), keine steuerfreien Zuschläge geleistet werden könnten. Der auf den bloßen Zeitaufwand der Spieler und Betreuer im Mannschaftsbus entfallende Teil der Zuschläge sei daher nachzuversteuern. Im Einvernehmen mit der Klägerin bemaß das FA den Anteil der nachzuversteuernden Beträge mit 15 % der steuerfrei geleisteten Zuschläge. Die Klägerin beantragte, die darauf entfallende Lohnsteuer nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu pauschalieren. Daraufhin forderte das FA mit Bescheid vom 18.05.2016 Lohnsteuer zuzüglich Nebenabgaben in Höhe von insgesamt 58.094,74 € nach.

4 Gegen den Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid erhob die Klägerin nach erfolglosem Vorverfahren Klage, der das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1662 veröffentlichten Gründen stattgab.

5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

6 Es beantragt,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 11.07.2019 - 14 K 1653/17 L aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8 II. 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 von der Klägerin ausgezahlten Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit auch insoweit um gemäß § 3b EStG steuerfreien Arbeitslohn handelt, als die streitigen Zuschläge auf Reisezeiten im Zusammenhang mit Hin- und Rückfahrten zu Auswärtsterminen entfallen.

9 1. 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.

10 a) 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 09.06.2021 - VI R 16/19, BStBl II 2021, 936, m.w.N.).

11 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 Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit und der Lohnhöhe hergestellt ist (Senatsurteil in BStBl II 2021, 936, Rz 20, m.w.N.). Zuschläge können daher nach § 3b EStG nur steuerfrei geleistet werden, wenn und soweit der Arbeitnehmer für die zuschlagsbewehrte Tätigkeit auch Anspruch auf Grundlohn hat. Denn es muss sich objektiv um ein zusätzliches Entgelt (neben dem Grundlohn) für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit handeln (Senatsurteil vom 15.02.2017 - VI R 30/16, BFHE 257, 96, BStBl II 2017, 644, Rz 16, m.w.N.).

12 c) Darüber hinaus muss die Zahlung des Zuschlags zweckbestimmt erfolgen. Die Steuerbefreiung setzt daher voraus, dass die neben dem Grundlohn gewährten Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt worden sind (Senatsurteil in BStBl II 2021, 936, Rz 21, m.w.N.). Denn durch die Steuerfreiheit soll dem Arbeitnehmer ein finanzieller Ausgleich für die besonderen Erschwernisse und Belastungen der mit Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit verbundenen Arbeitszeiten, die den biologischen und kulturellen Lebensrhythmus stören, gewährt werden (Senatsurteil vom 15.09.2011 - VI R 6/09, BFHE 235, 252, BStBl II 2012, 144, Rz 13, m.w.N.); § 3b EStG begünstigt das (zusätzliche) Entgelt "für" die Arbeit zu besonders ungünstigen Zeiten (Senatsbeschluss vom 27.05.2009 - VI B 69/08, BFHE 225, 137, BStBl II 2009, 730).

13 aa) Zur tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit i.S. von § 3b Abs. 1 EStG zählt nicht nur die eigentliche, arbeitsvertraglich geschuldete (Berufs-)Tätigkeit des Arbeitnehmers, sondern auch jede vom Arbeitgeber zu den begünstigten Zeiten verlangte sonstige Tätigkeit oder Maßnahme, die mit der eigentlichen Tätigkeit des Arbeitnehmers oder der Art und Weise ihrer Erbringung unmittelbar zusammenhängt. Tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist daher jede zu den begünstigten Zeiten tatsächlich im Arbeitgeberinteresse ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers, für die er einen Anspruch auf Grundlohn hat, und damit beispielsweise auch das bloße Bereithalten einer tatsächlichen Arbeitsleistung i.S. von § 3b EStG, wenn gerade dieses arbeitsvertraglich geschuldet ist (Senatsurteil vom 27.08.2002 - VI R 64/96, BFHE 200, 240, BStBl II 2002, 883).

14 bb) Ohne Bedeutung für die Auslegung des Begriffs der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder

Nachtarbeit i.S. von § 3b Abs. 1 EStG ist hingegen --wie das FG zutreffend entschieden hat-- die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz (ArbZG). Das ArbZG soll nach § 1 Nr. 1 ArbZG in erster Linie der Sicherheit und dem Gesundheitsschutz der Arbeitnehmer dienen. Die Herausnahme bestimmter Zeiten aus der Arbeitszeit im Sinne des gesetzlichen Arbeitszeitschutzrechts schließt es folglich nicht aus, die zu diesen Zeiten vom Arbeitnehmer de facto erbrachten Arbeitsleistungen als tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit i.S. von § 3b Abs. 1 EStG zu qualifizieren. Anderenfalls würde sich der durch das ArbZG bezweckte Schutz der Arbeitnehmer geradezu in sein Gegenteil verkehren.

15 d) Zudem erfordert die Steuerfreiheit der Zuschläge grundsätzlich Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonn- und Feiertagen oder zur Nachtzeit. 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 (Senatsurteil in BStBl II 2021, 936, Rz 21, m.w.N.).

16 2. Nach diesen Maßstäben ist die Vorentscheidung von Rechts wegen nicht zu beanstanden.

17 a) Die Klägerin hat die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit ihren Arbeitnehmern neben dem Grundlohn und damit neben dem laufenden Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zustand, geleistet. Denn die Arbeitnehmer der Klägerin hatten auch während der Fahrzeiten zu den Auswärtsterminen einen Anspruch auf den arbeitsvertraglich zugesagten Grundlohn.

18 aa) Zu den "versprochenen Diensten" i.S. von § 611 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) zählt ausweislich der vorliegenden Arbeitsverträge im Streitfall nicht nur die eigentliche berufliche Tätigkeit der Spieler und Betreuer (Teilnahme am Spielbetrieb/Training/Betreuung der Spieler), sondern jede vom Arbeitgeber verlangte sonstige Tätigkeit oder Maßnahme, die mit der eigentlichen Tätigkeit oder der Art und Weise ihrer Erbringung unmittelbar zusammenhängt. Hierzu gehört nach den Arbeitsverträgen insbesondere die Beteiligung an Reisen des Arbeitgebers, für die dieser auch das zu benutzende Verkehrsmittel bestimmt. "Arbeit" als Leistung der versprochenen Dienste i.S. von § 611 Abs. 1 BGB ist jede Tätigkeit, die als solche der Befriedigung eines fremden Bedürfnisses dient (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 17.10.2018 - 5 AZR 553/17, BAGE 164, 57, Rz 13, m.w.N.). Folglich gehört auch die Fahrt (An- und Abreise) zu einer auswärtigen Arbeitsstelle zu den vertraglichen Hauptleistungspflichten, wenn der Arbeitnehmer seine (eigentliche) Tätigkeit außerhalb des Betriebs zu erbringen hat. Ob Fahrtantritt und -ende vom Betrieb des Arbeitgebers oder von der Wohnung des Arbeitnehmers aus erfolgen, ist insoweit unerheblich (BAG-Urteil in BAGE 164, 57, Rz 14, m.w.N.). Derartige Reisen sind fremdnützig und damit jedenfalls dann (tatsächlich geleistete) Arbeit, wenn sie --wie im Streitfall-- ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers erfolgen und in untrennbarem Zusammenhang mit der arbeitsvertraglich geschuldeten Arbeitsleistung stehen.

19 bb) Unerheblich für die Vergütungspflicht von Reisezeiten ist --wie oben ausgeführt-- deren arbeitszeitrechtliche Einordnung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 ArbZG. Denn die Qualifikation einer bestimmten Zeitspanne als Arbeitszeit im Sinne des gesetzlichen Arbeitszeitschutzrechts führt nicht zwingend zu einer Vergütungspflicht, wie umgekehrt die Herausnahme bestimmter Zeiten aus der Arbeitszeit nicht die Vergütungspflicht ausschließen muss (BAG-Urteil in BAGE 164, 57, Rz 16, m.w.N.).

20 b) Ebenfalls hat die Klägerin die streitbefangenen Zuschläge (zweckbestimmt) für tatsächlich an Sonn- und Feiertagen und zur Nachtzeit geleistete Arbeit gezahlt. Denn Spieler und Betreuer haben die Zuschläge nur erhalten, wenn und soweit sie an den Reisen zu den Auswärtsspielen teilgenommen haben.

21 aa) Dies gilt entgegen der Auffassung des FA auch, soweit die Zuschläge auf "passive" Fahrzeiten im Mannschaftsbus entfallen. Unerheblich ist diesbezüglich, ob sich die Reisezeiten im Mannschaftsbus für Spieler und Betreuer vorliegend als individuell belastende Tätigkeit darstellen. Eine konkret (individuell) belastende Tätigkeit verlangt das Gesetz für die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschlägen in § 3b EStG --entgegen der Auffassung des FA-- nicht. Vielmehr schöpft es den steuerlichen Entlastungsgrund --den Ausgleich für die besonderen Erschwernisse und Belastungen (Störung des biologischen und kulturellen Lebensrhythmus) der mit Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit verbundenen Arbeitszeiten-- abstrakt-generell und typisierend aus dem Umstand, dass der Dienst zu den dort genannten Zeiten geleistet und dies als in besonderer Weise belastend

erachtet wird. Erforderlich, aber auch ausreichend ist daher, dass eine grundlohnbewehrte Tätigkeit --hier die gesamte Fahrtätigkeit-- zu den begünstigten Zeiten tatsächlich ausgeübt wird. Ob die zu diesen Zeiten verrichtete Tätigkeit den einzelnen Arbeitnehmer in besonderer Weise fordert oder ihm "leicht von der Hand" geht, ist nicht entscheidend. Eine dahingehende Unterscheidung wäre im Übrigen auch nicht praktikabel. Denn die Abgrenzung von individuell belastenden (steuerbegünstigten) und nicht belastenden (nicht begünstigten) Tätigkeiten des Arbeitnehmers während der nach § 3b EStG zuschlagsfähigen Zeiten ist nicht objektivierbar und deshalb weder von den Finanzbehörden verlässlich und belastbar zu handhaben noch justiziabel.

22 bb) Eine Beschränkung der Steuerbefreiung für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschläge auf tatsächlich belastende Tätigkeiten während der Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist --anders als das FA meint-- im Gesetz nicht angelegt. Weder der Wortlaut noch der Sinn und Zweck der Vorschrift lassen Dahingehendes erkennen. Diese Auffassung liegt auch den Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) zugrunde. Denn nach R 3b Abs. 6 Satz 2 LStR gelten auch zur vereinbarten und vergüteten Arbeitszeit gehörende Waschzeiten, Schichtübergabezeiten und Pausen als begünstigte Arbeitszeit i.S. des § 3b EStG, soweit sie in den begünstigten Zeitraum fallen.

23 c) Die Zuschläge waren auch nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, auch an Sonn- und Feiertagen oder nachts geleistete Tätigkeit der Sportler und Betreuer. In den Vergütungsvereinbarungen wurde hinreichend zwischen der Grundvergütung und den (steuerfreien) Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit unterschieden. Die Klägerin hat die zu den von § 3b EStG begünstigten Zeiten geleisteten Arbeitsstunden zudem ordnungsgemäß aufgezeichnet und nach Maßgabe der jeweiligen Einzelabrechnungen ausgezahlt. Dies steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.

24 d) Die von der Klägerin steuerfrei gezahlten Zuschläge für geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit übersteigen schließlich nicht die nach § 3b EStG höchstens steuerfrei anwendbaren Prozentsätze. Wird der Stundenlohn für die Berechnung der Steuerbefreiung --wie im Streitfall-- mit höchstens 50 € angesetzt, steht es der Steuerfreiheit nicht entgegen, wenn der Stundenlohn tatsächlich 50 € überschreitet (s. Schmidt/Levedag, EStG, 40. Aufl., § 3b Rz 7). Auch dies steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit. Der Senat sieht deshalb auch insoweit von weiteren Ausführungen ab.

25 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de