

# Urteil vom 10. August 2023, VI R 11/21

## Berechnung des Grundlohns bei steuerfreien Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit

ECLI:DE:BFH:2023:U.100823.VIR11.21.0

BFH VI. Senat

EStG § 3b, EStG § 19 Abs 1 Nr 1, EStG § 39b, EStG § 8, LStR 2015 R 3b Abs 2 S 2 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. April 2021, Az: 10 K 1865/20

## Leitsätze

1. Der für die Bemessung der Steuerfreiheit von Zuschlägen zur Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit maßgebende Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum arbeitsvertraglich zusteht.
2. Ob und in welchem Umfang der Grundlohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt, ist für die Bemessung der Steuerfreiheit der Zuschläge daher ohne Belang.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 19.04.2021 - 10 K 1865/20 sowie die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 29.06.2020 aufgehoben und der Bescheid über die Nachforderung von Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2012 bis 2015 vom 15.03.2017 dahingehend geändert, dass die nachzuentrichtende Lohnsteuer um 6.931 € gemindert wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob Zahlungen des Arbeitgebers an eine Unterstützungskasse Teil des Grundlohns im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gewährte ihren Arbeitnehmern im Streitzeitraum (2012 bis 2015) steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit. Bei der Berechnung des für die Bemessung der steuerfreien Zuschläge maßgeblichen Grundlohns bezog sie von ihr --aufgrund einer Gehaltsumwandlung-- entrichtete Beiträge an eine zugunsten der Arbeitnehmer eingerichtete Unterstützungskasse ein. Weder die erteilte Leistungszusage der Klägerin auf Alters- und Hinterbliebenenversorgung noch der Leistungsplan der Unterstützungskasse vermittelten den versorgungsberechtigten Arbeitnehmern einen eigenen Leistungsanspruch gegenüber der Unterstützungskasse.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) vertrat im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass die Beiträge der Klägerin an die Unterstützungskasse nicht zum Grundlohn nach § 3b Abs. 2 EStG gehörten. Grundlohn sei danach der laufende Arbeitslohn. Hierunter sei nicht das arbeitsvertraglich geschuldete, sondern das tatsächlich zugeflossene Arbeitsentgelt zu verstehen. Beiträge des Arbeitgebers an eine Unterstützungskasse, die --wie vorliegend-- den Arbeitnehmern keinen eigenen Rechtsanspruch auf Versorgung gegen die Versorgungseinrichtung begründeten, stellten mangels Zufluss keinen laufenden Arbeitslohn dar und gehörten folglich nicht zum Grundlohn. Daher seien die von der Klägerin als steuerfreie Zuschläge behandelten Beträge entsprechend zu vermindern. Entsprechend dieser Auffassung erließ das FA einen auf § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG gestützten Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid.

- 4 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 99 veröffentlichten Gründen ab.
- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Sie beantragt,  
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 19.04.2021 - 10 K 1865/20 sowie die Einspruchsentscheidung vom 29.06.2020 aufzuheben und den Bescheid über die Nachforderung von Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2012 bis 2015 vom 15.03.2017 dahingehend zu ändern, dass die nachzuentrichtende Lohnsteuer um 6.931 € gemindert wird.
- 7 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die von der Klägerin geleisteten Beiträge an die Unterstützungskasse im Streitzeitraum zu Unrecht nicht in den für die Bemessung der steuerfreien Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit maßgeblichen Grundlohn einbezogen.
- 9 1. Nach § 3b Abs. 1 EStG sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, unter weiteren --hier nicht streitigen-- Voraussetzungen steuerfrei. Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und mit höchstens 50 € anzusetzen (§ 3b Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 10 a) Grundlohn (laufender Arbeitslohn) steht dem Arbeitnehmer zu, wenn er diesem bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung geschuldet wird. Ob und in welchem Umfang der Grundlohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt, ist für die Bemessung der Steuerfreiheit der Zuschläge aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift (zusteht) ohne Belang (vgl. Schmidt/Levedag, EStG, 42. Aufl., § 3b Rz 2; Brandis/Heuermann/Valta, § 3b EStG Rz 14; a.A. Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3b EStG Rz 33; von Beckerath in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 3b Rz 2, unter Bezugnahme auf die Entscheidung der Vorinstanz, und derselbe in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3b Rz B 5).
- 11 b) Sinn und Zweck sowie die Entstehungsgeschichte der Vorschrift bestätigen dies.
- 12 aa) Durch die Steuerfreiheit der Zuschläge für den Dienst zu den begünstigten Zeiten 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 (Senatsurteile vom 15.09.2011 - VI R 6/09, BFHE 235, 252, BStBl II 2012, 144, Rz 13 und vom 16.12.2021 - VI R 28/19, BFHE 275, 200, BStBl II 2022, 209, Rz 12, jeweils m.w.N.). Dieser Ausgleich kann jedoch nur gelingen, wenn die Höhe der Steuerfreiheit nach dem vereinbarten, nicht aber nach dem tatsächlich zugeflossenen laufenden Arbeitslohn bestimmt wird. Denn nur dann kann der Arbeitnehmer von Anbeginn des Arbeitsverhältnisses und vor Ableistung des Dienstes zu den begünstigten Zeiten ersehen, in welcher Höhe die Zuschläge vom Arbeitgeber steuerfrei zu gewähren sind.
- 13 bb) Auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift lässt entgegen der Auffassung des FG nicht erkennen, dass die Steuerfreiheit der in Rede stehenden Zuschläge nach dem tatsächlich zugeflossenen laufenden Arbeitslohn zu bemessen ist. Die derzeit in § 3b EStG enthaltene Steuerbefreiung war vor 1974 in § 34a EStG geregelt. In § 34a EStG i.d.F. vom 01.12.1971 (BGBl I 1971, 1881, 1911) war bereits in Abs. 3 Nr. 2 bestimmt, dass als Grundlohn gelte, was dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit in dem jeweiligen Lohnzahlungszeitraum an laufenden Geld- und laufenden Sachbezügen "zusteht". In § 3b Abs. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. vom 05.09.1974 (BGBl I 1974, 2165, 2172) und § 3b Abs. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. vom 21.06.1979 (BGBl I 1979, 721, 729) ist dies inhaltsgleich fortgeführt worden. Mit der Neufassung des § 3b EStG i.d.F. vom 25.07.1988 (BGBl I 1988, 1093, 1094), mit der in Abs. 2 erstmals der Grundlohn als "laufender Arbeitslohn" (und Bemessungsgrundlage für die Steuerfreiheit) definiert wurde, sollte inhaltlich insoweit keine Änderung einhergehen (vgl. BTDrucks 11/2157, S. 138).

- 14** c) Aus der Rechtsprechung des Senats zu § 3b EStG ergibt sich nichts anderes.
- 15** aa) Der Senat hat bei der Bestimmung des Grundlohns im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG die dort verwandte Maßgröße "laufender Arbeitslohn" von den sonstigen Bezügen abgegrenzt und diesbezüglich ausgeführt, dass laufender Arbeitslohn das dem Arbeitnehmer regelmäßig zufließende Arbeitsentgelt (Monatsgehalt, Wochen- oder Tageslohn, Überstundenvergütung, laufend gezahlte Zulagen oder Zuschläge und geldwerte Vorteile aus regelmäßigen Sachbezügen) sei (zuletzt Senatsurteile vom 16.12.2021 - VI R 28/19, BFHE 275, 200, BStBl II 2022, 209, Rz 10; vom 14.10.2021 - VI R 31/19, Rz 14 und vom 09.06.2021 - VI R 16/19, BFHE 274, 1, BStBl II 2021, 936, Rz 19).
- 16** bb) Diese Ausführungen rechtfertigen den Schluss des FA, dass der Grundlohn gemäß § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG nach dem tatsächlich zugeflossenen Entgelt, nicht aber nach dem arbeitsvertraglich geschuldeten Arbeitsentgelt zu bemessen ist, jedoch nicht. Denn der Senat hat sich hierbei lediglich insoweit auf § 39b EStG bezogen, als sich auch bei dieser Vorschrift die Notwendigkeit ergibt, zwischen laufendem und nicht laufendem Arbeitslohn (sonstige Bezüge) zu unterscheiden. Bei dem Verweis des Senats auf § 39b EStG handelt es sich damit lediglich um eine (materielle) inhaltsbestimmende Konkretisierung des Gesetzestextes dahingehend, dass auch bei der Bemessung der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nach § 3b EStG entsprechend zwischen laufendem und nicht laufendem Arbeitslohn zu unterscheiden ist. Auch wenn im Kontext des § 39b EStG von "zufließen" oder "gezahlt werden" die Rede ist, ergibt sich für die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3b EStG das Erfordernis "zufließender Arbeitslohn" nicht. Denn § 39b EStG betrifft den Lohnsteuerabzug und damit das Erhebungsverfahren. Der Lohnsteuerabzug knüpft allerdings an die Entstehung der Lohnsteuer an, dies ist nach § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG der Zeitpunkt, in dem der laufende Arbeitslohn oder sonstige Bezug dem Arbeitnehmer zufließt. Für die inhaltliche Einordnung einer Arbeitgeberleistung als laufender Arbeitslohn oder sonstiger Bezug kommt es indes auf die Entstehung der Lohnsteuer und damit auf den Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohns nicht an, maßgeblich ist allein die Regelmäßig- oder Einmaligkeit der Geld- oder Sachleistungen.
- 17** d) Im Übrigen sind auch die Regelungen in R 3b der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) erkennbar davon getragen, dass bei der Ermittlung des Grundlohns nicht auf den zugeflossenen, sondern den arbeitsvertraglich geschuldeten Arbeitslohn abzustellen ist. So ist zum Beispiel die Rechengröße "Basisgrundlohn" nach Auffassung der Finanzbehörden nach dem für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum vereinbarten Grundlohn zu ermitteln (R 3b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a LStR).
- 18** 2. Nach alldem kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Die Höhe der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist nicht nach dem laufenden Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zufließt, sondern nach dem vereinbarten, das heißt dem arbeitsvertraglich geschuldeten Grundlohn zu bemessen. Demzufolge sind die von der Klägerin gewährten Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit in der geltend gemachten Höhe steuerfrei. Die Klägerin hat die Beiträge für ihre Arbeitnehmer an die Unterstützungskasse unstreitig laufend geleistet. Zudem standen die Beitragsleistungen der Klägerin den Arbeitnehmern im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG zu. Denn die Klägerin hat diese aufgrund einer im Wege der Gehaltsumwandlung begründeten arbeitsvertraglichen Verpflichtung erbracht.
- 19** 3. Der Klage ist in dem beantragten Umfang --über die Höhe der Beträge um die die Lohnsteuernachforderung insoweit herabzusetzen ist, besteht zwischen den Beteiligten Einvernehmen-- stattzugeben.
- 20** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)