

§ 3b

Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1246)

(1) Steuerfrei sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, soweit sie

1. für Nachtarbeit 25 Prozent,
2. vorbehaltlich der Nummern 3 und 4 für Sonntagsarbeit 50 Prozent,
3. vorbehaltlich der Nummer 4 für Arbeit am 31. Dezember ab 14 Uhr und an den gesetzlichen Feiertagen 125 Prozent,
4. für Arbeit am 24. Dezember ab 14 Uhr, am 25. und 26. Dezember sowie am 1. Mai 150 Prozent

des Grundlohns nicht übersteigen.

(2) ¹Grundlohn 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 Euro anzusetzen. ²Nachtarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr. ³Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. ⁴Die gesetzlichen Feiertage werden durch die am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften bestimmt.

(3) Wenn die Nachtarbeit vor 0 Uhr aufgenommen wird, gilt abweichend von den Absätzen 1 und 2 Folgendes:

1. Für Nachtarbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr erhöht sich der Zuschlagssatz auf 40 Prozent,
2. als Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit gilt auch die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr des auf den Sonntag oder Feiertag folgenden Tages.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD,
Lenggries

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 3b . . .	1
---	---

	Anm.	Anm.
I. Grundinformation zu § 3b	1	
II. Rechtsentwicklung der Steuerbefreiung für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit.	2	
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 3b		4
1. Bedeutung des § 3b		4
2. Verfassungsmäßigkeit des § 3b und Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht		5

	Anm.		Anm.
a) Rechtsprechung und Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit des § 3b	5	IV. Geltungsbereich des § 3b	8
b) Eigene Auffassung zur Verfassungsmäßigkeit des § 3b	6	V. Verhältnis des § 3b zu anderen Vorschriften	10
		VI. Verfahrensfragen zu § 3b	12

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerbefreiung von Zuschlägen 20
--

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu Abs. 1	20		
II. Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	21		
1. Zuschläge „neben“ dem Grundlohn	21	aa) Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	23
2. Tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	22	bb) Einzelfälle von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit	24
a) Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	22	cc) Zahlung der Zuschläge	25
b) Zahlung für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	23	III. Rechtsfolge: Steuerbefreiung in gestaffelten Prozentsätzen des Grundlohns (Abs. 1 Nr. 1–4)	28
		1. Staffelung der Prozentsätze nach der Art der Tätigkeit	28
		2. Abzug der Steuerbefreiung bei Mehrfachzuschlägen	30

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Legaldefinitionen zu Abs. 1 33

	Anm.		Anm.
I. Begriff und Umrechnung des Grundlohns (Abs. 2 Satz 1)	33	II. Zeitbezogene Begriffsbestimmungen der begünstigten Tätigkeiten (Abs. 2 Sätze 2 und 3)	36
1. Begriff des Grundlohns (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)	33	III. Gesetzliche Feiertage am Ort der Arbeitsstätte (Abs. 2 Satz 4)	37
2. Umrechnung des Grundlohns in einen Stundenlohn und Höchstgrenze (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)	34		

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Erweiternde Regelung für bestimmte Fälle von Nachtarbeit 40
--

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 3b

Schrifttum: MASON, Arbeiterklasse und Volksgemeinschaft, Opladen 1975; MÖSSNER, Gerechtigkeit und Moral im Steuerrecht, DSStZ 1990, 132; P. KIRCHHOF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Steuergesetzgebung, Stbg 1997, 193; WISSER, Zur Abschaffung der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nach § 3b EStG, DSStZ 2000, 822; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln, 2. Aufl. 2003; KNÖRZER, Steuerfreiheit für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge gerechtfertigt?, ÖStZ 2004, 123; WEBER-GRELLET, Vergütungen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in einem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht immer vGA, StuB 2005, 25; TIPKE, Rechtsschutz gegen Privilegien Dritter, FR 2006, 949; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Steuerfreier Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nicht für Gesellschafter-Geschäftsführer? Zur Zulässigkeit einer generellen Umqualifizierung, DSStZ 2006, 691; BERGKEMPER, Keine Steuerfreiheit von Zuschlägen für tatsächlich nicht geleistete Sonntagsarbeit, Feiertagsarbeit und Nachtarbeit, FR 2009, 1116; BERGKEMPER, Steuerfreiheit gemäß § 3b EStG trotz Vereinbarung eines durchschnittlichen Auszahlungsbetrages pro Stunde, jurisPR-SteuerR 49/2010 Anm. 2; FOERSTER, Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, StuB 2010, 814; KORTE, Steuerfreiheit nach § 3b EStG, EFG 2010, 1872; WERNSMANN, Der Schutz des Sonntags im Steuerrecht, ZRP 2010, 124; BERGKEMPER, Steuerfreiheit von pauschalen Zuschlägen für Sonntagsarbeit, Feiertagsarbeit oder Nachtarbeit, jurisPR-SteuerR 13/2011 Anm. 1; GESERICH, Keine Ausdehnung der Steuerfreiheit nach § 3b EStG auf Gefahrenzulagen, NWB 2011, 3745; BERGKEMPER, Keine Steuerfreiheit von pauschal gezahlten Zuschlägen für Sonntagsarbeit, Feiertagsarbeit oder Nachtarbeit, FR 2012, 323; BERGKEMPER, Keine Steuerfreiheit für Gefahrenzulagen – Keine verfassungsrechtlich gebotene Ausdehnung des § 3b EStG auf andere Zulagen, FR 2012, 139; KAMMETER, Sonn- und Feiertagszuschläge eines Gesellschafter-Geschäftsführers als verdeckte Gewinnausschüttung, HFR 2012, 744; CRANSHAW, Keine Zugehörigkeit von Sonntags-, Feiertags- und Wochenendzuschlägen zur Insolvenzmasse, jurisPR-InsR 3/2017 Anm. 4; GESERICH, Steuerliche Berücksichtigung von Zuzahlungen für Bereitschaftsdienstzeiten, jurisPR-SteuerR 17/2017 Anm. 2; GESERICH, Keine Steuerfreiheit einer Zulage für Dienst zu wechselnden Zweiten, jurisPR-SteuerR 26/2017 Anm. 2.

I. Grundinformation zu § 3b

1

Nach § 3b sind Zuschläge, die neben dem Grundlohn für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden, in bestimmtem Umfang steuerfreie Einnahmen (Abs. 1), die ansonsten nach § 19 zu versteuern wären. Die hoch umstrittene und wiederholt zur Streichung vorgeschlagene Vorschrift ist daher ein Ausnahmetatbestand von der sachlichen StPflcht.

II. Rechtsentwicklung der Steuerbefreiung für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

2

Die StBefreiung geht zurück auf § 34a, in dem die StBefreiung bestimmter Zuschläge zum Arbeitslohn von 1949 bis zur EStReform 1974 (s.u.) geregelt wurde.

KriegswirtschaftsVO v. 11.10.1939 (RStBl. 1939, 1053): Die Zahlung von Zuschlägen zum Arbeitslohn wurde verboten; geleistete Zuschläge waren nach der DV zur KriegswirtschaftsVO an das FA abzuführen. Bereits mit VO v. 16.11.1939 (RStBl. 1939, 1129) wurde das Zahlungsverbot wieder aufgehoben und mit RdF-Erlass v. 18.12.1939 (RStBl. 1939, 1213) die Pflicht zur Abführung von

Mehrarbeitszuschlägen gelockert. Diese wurde mit VO v. 3.9.1940 (RStBl. 1940, 1205) gänzlich aufgehoben.

RdF-VO v. 7.11.1940 (RStBl. 1940, 945): Zuschläge für Mehrarbeit und für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit wurden mW ab 1.11.1940 stbefreit. Die Regelung galt für Zuschläge, die aufgrund gesetzlicher oder tariflicher Bestimmungen zusätzlich zum Grundlohn gezahlt wurden.

RdF-Erlass v. 15.5.1942 (RStBl. 1942, 545): Für den Fall, dass eine gesonderte Feststellung der Zuschläge nicht möglich war, konnten 20 % der Pauschalvergütungen für den Grundlohn und die Mehrarbeit, Sonntags- und Nacharbeit als stfreie Zuschläge behandelt werden.

Zweite Ausführungsanweisung zu Art. III KRG Nr. 12: Vorübergehende Aufhebung der StFreiheit mW ab 1.4.1946; Wiederherstellung der StBefreiung mW v. 1.4.1947 durch § 2 Abs. 3 Ziff. 4 LStDB 1947.

Zweites StNG v. 20.4.1949 (WiGBL. 1949, 69): Mit Wirkung zum 1.4.1949 Einführung von § 34a. Besteuerung des Mehrarbeitgrundlohns mit 5 %, StFreiheit der gesetzlichen und tariflichen Zuschläge für Mehrarbeit und für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit.

Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 29.4.1950 (BGBl. I 1950, 95): Vorliegen von Mehrarbeit erst bei Überschreiten der Mindestarbeitszeit von 48 Wochenstunden; Wegfall der Begünstigung bei höherem Jahresarbeitslohn als 7 200 DM.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und KStG v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Beseitigung der 5 %-Besteuerung des Mehrarbeitgrundlohns und Beibehaltung der StBefreiung der Zuschläge im Rahmen der Lohnobergrenze von 7 200 DM/Jahr. Die Einschränkung der Begünstigung erfolgte zur Erhöhung des Steueraufkommens, aus arbeitsmarktpolitischen Gründen und zur Erleichterung der Lohnabrechnung beim ArbG.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Streichung der StBegünstigung für Mehrarbeitszuschläge mW ab 1.1.1955. Der Regierungsvorschlag (BTDrucks. 2/481, 93), der die Beseitigung der StFreiheit aus arbeitsmarktpolitischen Gründen vorsah, zwecks Entlastung der ArbG und FÄ und auch, um der ermäßigten Progression der ESt Rechnung zu tragen, wurde im BTag abgelehnt (Art. 1 Ges. zur Neuordnung von Steuern).

Gesetz zur Änderung des EStG und KStG v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Erhöhung der Jahresarbeitslohnobergrenze auf 9 000 DM ab 1.1.1957.

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Erhöhung der Obergrenze für den Jahresarbeitslohn auf 15 000 DM ab VZ 1957.

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Anhebung der Jahresarbeitslohnobergrenze auf 24 000 DM ab VZ 1965 (Gründe der Verwaltungsvereinfachung, nahezu alle Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeitszuschläge sollten stfrei bleiben; vgl. BTDrucks. 4/3189, 9).

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Ausdehnung der StBefreiung auf Zuschläge, die nicht auf Gesetz oder Tarifvertrag beruhen, soweit die Zuschläge bestimmte Höchstgrenzen nicht überschreiten, in Umsetzung eines Urteils des BVerfG (BVerfG v. 15.1.1969 – 1 BvR 723/65, BStBl. II 1969, 253); gesonderte Regelung für außertarifliche Zuschläge in § 34a Abs. 2. Der Begriff „tariflich“ wurde in Anpassung an die Rspr. des BFH, die das Beste-

hen eines Tarifvertrags als Voraussetzung der StFreiheit „tariflicher“ Zuschläge verlangt hatte, in „tarifvertraglich“ abgeändert.

StÄndG 1973 v. 26.6.1973 (BGBl. I 1973, 676; BStBl. I 1973, 545): Beseitigung der Lohnobergrenze von 24 000 DM und Klarstellung, dass Zuschläge, die über die gesetz- oder tarifvertraglich vorgesehenen Zuschläge hinausgehen, von der StBefreiung ausgenommen sind (Anfügung von Satz 4 in Abs. 1). Die im StÄndG 1971 vorgesehene Befristung der Geltungsdauer des § 34a bis zum 31.12.1973 wurde aufgehoben.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 34a wurde anstelle des als gegenstandslos gestrichenen alten § 3b als § 3b EStG 1975 übernommen. § 3b aF sah eine StBefreiung von Gewinnausschüttungen auf Anteile an gemeinnützigen Wohnungsunternehmen vor. Die Regelung bezog sich nur auf Gewinnanteile, die vor dem 31.12.1961 fällig waren, und wurde daher wegen Zeitablaufs als gegenstandslos gestrichen. § 3b idF ab VZ 1975 blieb bis einschließlich VZ 1989 in Kraft.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Unterscheidung zwischen den gesetzlichen und tarifvertraglichen Zuschlägen einerseits und den auf sonstigen vertraglichen Grundlagen beruhenden Zuschlägen andererseits wurde aufgegeben und eine für alle Bereiche einheitliche Begrenzung eingeführt. Von den in Abs. 1 und 3 genannten Sonderregelungen abgesehen, sind Zuschläge seitdem grds. stfrei, soweit sie für Nachtarbeit 25 %, für Sonntagsarbeit 50 % und für Feiertagsarbeit 125 % bzw. 150 % des Grundlohns nicht übersteigen (Art. 1 Nr. 4 StReformG 1990).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Abs. 3 wurde erweitert. Für den Fall der Aufnahme der Nachtarbeit vor 0 Uhr wurde – bis heute gültig – der Zuschlagssatz für Nachtarbeit zwischen 0 Uhr und 4 Uhr auf 40 % erhöht, außerdem gilt seitdem als Sonntags- und Feiertagsarbeit auch solche zwischen 0 Uhr und 4 Uhr des auf den Sonn- oder Feiertag folgenden Tages (Art. 1 Nr. 2 WoBauFG).

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Die StFreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit wurde durch Ergänzung des Abs. 2 Satz 1 eingeschränkt: Der in einen Stundenlohn umzurechnende Grundlohn ist mW ab VZ 2004 auf 50 € begrenzt.

Diese Änderung des § 3b zielte auf eine „allgemeine Begrenzung der Steuerfreiheit für sehr hohe Einkünfte“, nachdem bekannt geworden war, dass hochdotierte Profisportler (Fußballer der Bundesliga) die StBefreiung genutzt hatten (BTDrucks. 15/1928, 6; BTDrucks. 15/1945, 7 ff.).

Einstweilen frei.

3

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 3b

1. Bedeutung des § 3b

4

Die StBefreiung beruht auf nationalsozialistischer Rechtsetzung, die dem Arbeitskräftemangel in der Waffenproduktion entgegenwirken und überdies den Eindruck vermitteln sollte, dass auch während des Krieges Steuersenkungen möglich waren (LEY, Völkischer Beobachter v. 20.11.1939, Norddeutsche Ausgabe; abgedruckt in MASON, Arbeiterklasse und Volksgemeinschaft, 1975, 1192).

In nachkonstitutioneller Zeit wurden sozial-, arbeits- und wirtschaftspolitische Gründe zur Rechtfertigung der weiter geltenden StBefreiung angeführt.

Steuersystematische und sozialpolitische Bedeutung: Die Vorschrift enthält sachliche StBefreiungen von sonst nach § 19 stpfl. Einnahmen. Ihr Zweck wird überwiegend darin gesehen, dem ArbN einen finanziellen Ausgleich für die besonderen Erschwernisse und Belastungen zu gewähren, die mit Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit verbunden sind (BFH v. 26.10.1984 – IV R 199/80, BStBl. II 1985, 57). Ähnlich argumentiert auch das BVerfG, das in der StBefreiung einen Ausgleich und eine Erleichterung dafür sieht, dass die Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit den biologischen und kulturellen Lebensrhythmus des ArbN stört (BVerfG v. 2.5.1978 – 1 BvR 174/78, StRK EStG 1975 § 3b R. 1). Nach aA wird die StBefreiung auch als Lohnsubvention des ArbG gesehen (BFH v. 17.6.2010 – VI R 50/09, BStBl. II 2011, 43, Rz. 16).

Wirtschaftspolitische und haushaltspolitische Bedeutung: Im Gesetzgebungsverfahren wurde die Norm auch mit arbeitsmarktpolitischen und anderen volkswirtschaftlichen Erwägungen begründet (BTDrucks. 7/419; BTDrucks. 11/2157). Die StFreiheit führt angeblich zu Steuermindereinnahmen von 2,8 Mrd. € (26. Subventionsbericht der BReg., Nr. 99 der Anl. 2, betr. 2018).

2. Verfassungsmäßigkeit des § 3b und Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht

5 a) Rechtsprechung und Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit des § 3b

Die StBefreiung nach § 3b bzw. § 34a aF war sowohl dem Grunde nach als auch wegen der Höhe der Zuschläge häufig Gegenstand verfassungsrechtl. Bedenken. Prüfungsmaßstab war insbes. Art. 3 Abs. 1 GG. Die Kritik richtete sich vor allem gegen die Beschränkung der Begünstigung auf ArbN; darüber hinaus gaben auch der Umstand, dass die Vorschrift nur auf Gesetz oder Tarifvertrag beruhende Zuschläge begünstigte, und der Umfang der Begünstigung Anlass zu Zweifeln.

Beschränkung der Begünstigung auf Arbeitnehmer: Der Umstand, dass § 3b nur ArbN begünstigt, nicht aber selbständig Tätige oder Gewerbetreibende, verstößt nach Auffassung des BVerfG nicht gegen den Gleichheitssatz.

BVerfG v. 2.5.1978 – 1 BvR 174/78, StRK EStG 1975 § 3b R. 1; BVerfG v. 2.5.1978 – 1 BvR 217/78, StRK EStG 1975 § 3b R. 2; ebenso BFH v. 7.5.1981 – IV R 125/86, BStBl. II 1981, 530; BFH v. 21.5.1987 – IV R 339/84, BStBl. II 1987, 625, der bei einem freiberuflich tätigen Seelotsen Art. 3 Abs. 1 GG nicht als verletzt ansah.

Als sachliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung selbständig Tätiger und ArbN wird im Wesentlichen angeführt, die nichtselbständige Arbeit sei durch eine Reihe von Merkmalen wie zB die persönliche Abhängigkeit, die Weisungsgebundenheit hinsichtlich Zeit, Ort und Inhalt der Tätigkeit oder das Schulden der Arbeitskraft gekennzeichnet; auch spiele die Arbeitszeit und ihre Begrenzung sowie die daraus errechneten Vergütungen insbes. auch für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit eine charakteristische Rolle. Dagegen liege bei Freiberuflern bzw. Gewerbetreibenden eine nach der Arbeitszeit bemessene Vergütung typischerweise nicht vor (vgl. BFH v. 21.5.1987 – IV R 339/84, BStBl. II 1987, 625; krit. dazu MÖSSNER, DStZ 1990, 132).

Zur Verfassungswidrigkeit der Beschränkung der Begünstigung auf gesetzliche oder tarifvertragliche Zuschläge nach § 34a aF s. BVerfG v. 15.1.1969 – 1 BvR 723/65,

BStBl. II 1969, 253; zur nachfolgenden Änderung durch das StÄndG 1971 s. Anm. 2. Zur Verfassungswidrigkeit der Begrenzung der StBefreiung von Zuschlägen für regelmäßige Nachtarbeit in den Jahren 1975–1977 auf höchstens 15 % des Grundlohns s. BVerfG v. 8.6.1993 – 1 BvL 20/85, BStBl. II 1994, 59; Vorlagebeschluss des BFH v. 1.8.1985 – VI R 28/79, BStBl. II 1985, 664; zur Reaktion der FinVerv. darauf s. BMF v. 20.12.1993 – IV B 6 - S 2343 - 27/93, BStBl. I 1994, 27. Zur Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregelung des § 52 Abs. 3 aF für die VZ 1990–1995 s. FG Münster v. 27.4.1994 – 8 K 7288/90 L, EFG 1994, 1053, rkr.

Keine Ausdehnung der Steuerbefreiung auf andere gemeindienliche Tätigkeiten: Nach der Rspr. des BFH ist es von Verfassung wegen nicht geboten, die StBefreiung des § 3b auf Gefahrenzulagen und Zulagen im Kampfmittelräumdienst auszudehnen; Art. 3 Abs. 1 GG begründet im Falle einer StVergünstigung für eine Gruppe keinen Anspruch einer anderen Gruppe auf eine vergleichbare stl. Entlastung (BFH v. 15.9.2011 – VI R 6/09, BStBl. II 2012, 144, betr. Gefahrenzulagen im Kampfmittelräumdienst unter Hinweis auf BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274).

Unionsrechtlich führt die StBefreiung zwar auch nicht mittelbar zu einer Diskriminierung von Frauen und begegnet deshalb insoweit keinen europarechtl. Bedenken (BFH v. 27.5.2009 – VI B 69/08, BStBl. II 2009, 730); die gleichheitswidrige Beschränkung auf Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit und auf ArbN verstößt jedoch gegen das Diskriminierungsverbot, soweit die StBefreiung grenzüberschreitende Wirkung entfaltet (s. Anm. 8) und ausschließlich den Erwerbsinteressen des ArbG dient. In diesem Fall ist die Diskriminierung weder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses noch aufgrund der Kohärenz zu rechtfertigen.

b) Eigene Auffassung zur Verfassungsmäßigkeit des § 3b

6

Ungeachtet der bisherigen Änderungen der Vorschrift, die Beanstandungen durch die Rspr. Rechnung tragen sollten, widerspricht die StBefreiung nach wie vor der Verfassung, soweit sie vermeidbare, bloßen Erwerbsinteressen dienende Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit begünstigt (glA WERNSMANN, ZRP 2010, 124).

Die Beschränkung der Steuerbefreiung auf Zuschläge für Arbeitnehmer kann nicht überzeugen. Auch Selbständige oder Gewerbetreibende sind nicht immer in der Lage, ihre Arbeitszeit völlig unabhängig zu gestalten (zB Notdienstzeit bei Ärzten oder Apothekern). Insofern bietet auch das Argument, § 3b solle das höhere Arbeitsleid und die entgangene Freizeit abgelten, die mit Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit verbunden sind, keine sachliche Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung zwischen ArbN auf der einen Seite und Gewerbetreibenden bzw. Freiberuflern auf der anderen. Bereits die Steuerreformkommission 1971 hat aus diesen Gründen die Streichung des § 3b befürwortet (StRefKomm. II Rz. 158). Eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung besteht auch gegenüber ArbN, die keine Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit erhalten, wie dies etwa bei Richtern im Bereitschaftsdienst der Fall ist (OVG NRW v. 5.10.2010 – 1 A 3306/08, DVBl. 2010, 1587).

Arbeitsmarktpolitische und sozialpolitische Erwägungen können uE § 3b nicht rechtfertigen. Die Norm gibt dem ArbN einen Anreiz, auch an Sonn- und Feiertagen sowie zur Nachtzeit zu arbeiten, und verhindert damit faktisch eine Verringerung der Arbeitslosenzahlen (vgl. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 753f.). Sozialpolitische Argumente streiten im Gegenteil für eine Aufhebung der StBefreiung, die den verfassungsrechtl. garantierten

Sonntagsschutz (dazu BVerfG v. 1.12.2009 – 1 BvR 2857/07, 1 BvR 2858/07, BVerfGE 125, 39) verletzt, soweit sie ausschließlich Anreize für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit im Erwerbsinteresse schafft (glA WERNSMANN, ZRP 2010, 124).

Als wirtschaftspolitische Lenkungsnorm lässt sich die StBefreiung ebenfalls nicht rechtfertigen, denn mit dem Argument, die Vorschrift sichere die Kapazitätsauslastung der Anlagen (Hochöfen, Rechenzentren usw.) und fördere die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen, werden bloße ArbG-Interessen gestützt. Marktwirtschaftlichen Grundsätzen entspräche es aber, dass der ArbG und nicht die Allgemeinheit etwaige Mehrkosten solcher Beschäftigung trägt (vgl. Stellungnahme des BRat zum Entwurf des StReformG 1990, BTDrucks. 11/2226 Anl. 2, 6 f.; ähnlich auch TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 753 f.; KNÖRZER, ÖStZ 2004, 123).

Im Ergebnis enthält die Vorschrift uE daher eine nicht gerechtfertigte Durchbrechung des Begriffs des stpfl. Arbeitslohns, die sowohl dem Gebot der stl. Gleichbehandlung als auch dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widerspricht, da ohne zwingenden Grund nur der während bestimmter Zeiten bezogene Arbeitslohn herausgegriffen und begünstigt wird (im Erg. glA P. KIRCHHOF, Stbg 1997, 193 [195]; TIPKE, FR 2006, 949 [955]; WISSER, DStZ 2000, 822; VON BECKERATH in KSM, § 3b Rz. A 171 [6/2017]). Entsprechend hat auch der Ber. der Arbeitsgruppe Steuerrechtsvereinfachung 1993 die Streichung des § 3b empfohlen (s. FinMin., Bericht Steuerrecht 12/93, 114 ff.). Der Vorschlag eines Verzichts auf die StBefreiung ist allerdings steuerpolitisch chancenlos, solange Arbeitgeberverbände und Gewerkschaften in seltener Einmütigkeit für eine Beibehaltung der Subvention eintreten.

7 Einstweilen frei.

8 IV. Geltungsbereich des § 3b

Der sachliche Geltungsbereich der Vorschrift umfasst ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; zur Abgrenzung von anderen Einkunftsarten s. § 19 Anm. 19 und zu den daraus folgenden verfassungsrechtl. Bedenken s. Anm. 6.

Der persönliche Geltungsbereich umfasst sowohl unbeschränkt als auch beschränkt stpfl. ArbN; § 50 enthält keine Sondervorschriften hinsichtlich § 3b (s. „Anwendung der Steuerbefreiung bei Auslandsbeziehungen“). Nach Auffassung des BFH kann die StBefreiung auch für GesGf. einer GmbH in Betracht kommen (s. Anm. 24). Gleiches gilt uE für den Ehegatten-ArbN im Rahmen eines stl. anzuerkennenden Ehegattenarbeitsverhältnisses oder für nach § 40a pauschal besteuerte Arbeitskräfte (R 30 Abs. 1 Satz 7 LStR; s. Anm. 10).

Anwendung der Steuerbefreiung bei Auslandsbeziehungen:

► *Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer* können die StBefreiung auch insoweit beanspruchen, als sie mit ihren Auslandseinkünften aus nichtselbständiger Arbeit stpfl. sind. Hat der unbeschränkt estpfl. ArbN einen ausländ. ArbG, so hat dieser die Voraussetzungen des § 3b zu beachten und insbes. die Zuschläge gesondert auszuweisen (BFH v. 24.9.2013 – VI R 48/12, BFH/NV 2014, 341).

Zu völkerrechtl. StBefreiungen durch DBA oder sonstige Abkommen und durch innerstaatliche Regelungen (Auslandstätigkeitserlass) s. § 19 Anm. 93 ff.; s. auch § 3 Nr. 29 Anm. 2 betr. Diplomaten und Konsulatsangehörige.

► *Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer* können die StBefreiung bei ihren Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 ebenfalls beanspruchen, denn § 50 Abs. 1 schließt § 3b nicht aus.

Einstweilen frei.

9

V. Verhältnis des § 3b zu anderen Vorschriften

10

Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften:

► *Verhältnis zu § 3c*: Soweit Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit stfreien Zuschlägen stehen, sind sie vom Abzug als WK ausgeschlossen.

► *Verhältnis zu § 9a*: Im Gegensatz zu den tatsächlich abziehbaren WK (s. „Verhältnis zu § 3c“) ist der WK-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a (wohl aus Vereinfachungsgründen) nicht im Verhältnis der stfreien zu den stpfl. Einnahmen zu kürzen; dies ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (zunächst Vorlagebeschluss BFH v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551 [556 ff.]; Vorlagebeschluss zurückgezogen: BFH v. 20.6.1997 – VI R 74/91, BStBl. II 1998, 59). Die Abzugsbegrenzung des § 9a Satz 2 ist jedenfalls zu beachten (s. § 9a Anm. 22 ff.).

► *Verhältnis zu § 40a*: Bemessungsgrundlage für die LStPauschalierung ist der stpfl. Arbeitslohn des Teilzeitbeschäftigten; die nach § 3b stfreien Zuschläge bleiben daher bei der LStPauschalierung außer Betracht (R 30 Abs. 1 Satz 7 LStR; s. auch BFH v. 15.12.1972 – VI R 146/69, BStBl. II 1973, 421).

► *Verhältnis zu den Tarifvorschriften*: Die stfreien Zuschläge iSd. § 3b unterliegen nicht dem ProgrVorb. nach § 32b, denn sie stellen keine Lohnersatzleistungen iSd. § 32b Abs. 1 Nr. 1 dar.

Verhältnis zum Körperschaftsteuerrecht: Die an einen GmbH-GesGf. gezahlten Zuschläge für Dienste an Sonn- und Feiertagen sind regelmäßig gesellschaftsrechtl. veranlasst und damit als vGA zu beurteilen (BFH v. 27.3.2012 – VIII R 27/09, BFH/NV 2012, 1127; s. Anm. 24).

Arbeits- und gewerberechtliche Vorschriften haben für § 3b in seiner geltenden Fassung grds. keine Bedeutung. § 3b definiert eigenständig die Begriffe „Grundlohn“, „Sonntags- und Feiertagsarbeit“ und „Nachtarbeit“ (Abs. 2 Sätze 1–3).

Gleichwohl ist der Rückgriff auf arbeitsrechtl. Regelungen erforderlich, wenn es etwa um die Bestimmung der für den ArbN regelmäßigen Arbeitszeit (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 33), des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 33) oder die Frage geht, ob die Zuschläge für „tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit“ gezahlt worden sind (Abs. 1; s. Anm. 23).

Das Verbot der Sonntags- und Feiertagsarbeit ist für die StBefreiung ohne Bedeutung. In der Regel wird die Sonntags- und Feiertagsarbeit zwar aufgrund einer Ausnahmeregelung vom grundsätzlichen Beschäftigungsverbot gefordert und geleistet werden; uE ist die StBefreiung aber auch bei Verletzung dieses Verbots zu gewähren.

Das Verbot der Sonntags- und Feiertagsarbeit ergibt sich aus Art. 140 GG iVm. Art. 139 Weimarer Verfassung. Grundsätzlich dürfen daher ArbN an diesen Tagen nicht beschäftigt werden (§ 9 Abs. 1 ArbeitszeitG). Von diesem Verbot bestehen notwendigerweise zahlreiche Ausnahmen, vgl. im Einzelnen vor allem § 10 ArbeitszeitG. Für Verkaufsstellen wie Apotheken und Tankstellen vgl. die Spezialregelungen der §§ 3 Satz 1 Nr. 1, 17, 4–15 LadenschlussG.

Ein generelles Verbot der Nachtarbeit gibt es nicht, jedoch Schutzvorschriften für Nacht- und Schichtarbeit (§§ 6, 7 ArbeitszeitG).

Das Sozialversicherungsrecht knüpft an die StBefreiung nach § 3b an. Steuerbefreite Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gehören daher – mit Ausnahme der gesetzlichen Unfallversicherung – nicht zum sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt, es sei denn, das Entgelt, auf dem sie berechnet werden, beträgt mehr als 25 € pro Stunde (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV).

Pfändbarkeit von Zulagen: Zulagen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit sind Erschwerniszulagen iSd. § 850a Nr. 3 ZPO und damit im Rahmen des Üblichen unpfändbar (BAG v. 23.8.2017 – 10 AZR 859/16, DB 2017, 2745; BGH v. 29.6.2016 – VII ZB 4/15, BGHZ 211, 46; Lorz, jurisPR-BGHZivilR 15/2016 Anm. 3). Sie sind nicht Gegenstand der Insolvenzmasse (CRANSHAW, jurisPR-SteuerR 3/2017 Anm. 4).

11 Einstweilen frei.

12 VI. Verfahrensfragen zu § 3b

Lohnsteuerabzugsverfahren: Von den nach § 3b stfreien Teilen des Arbeitslohns ist vom ArbG keine LSt einzubehalten, da diese nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 38 Abs. 1 gehören. Die Prüfung stfreier Zuschläge nach § 3b erfolgt in erster Linie im Rahmen von LStAußenprüfungen beim ArbG und spielt bei der Veranlagung des ArbN nur dann eine Rolle, wenn der ArbG Lohnbestandteile dem LStAbzug unterworfen hat, die der ArbN für stfrei hält (BFH v. 29.11.2017 – VI B 45/17, BFH/NV 2018, 333). Hat der ArbG die LSt auf Zuschläge zu Unrecht nicht einbehalten, so haftet er dafür gem. § 42d (s. § 42d Anm. 1 ff.). Der ArbG als Haftungsschuldner ist im vom ArbN als LStSchuldner geführten Rechtsstreit um die StFreiheit von Lohnanteilen jedoch nicht gem. § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO beizuladen, da die Inanspruchnahme als Schuldner oder als Haftungsschuldner unterschiedlichen Voraussetzungen unterliegt, die zT in keinem Zusammenhang miteinander stehen (BFH v. 29.7.2004 – VI B 174/02, BFH/NV 2004, 1547, mwN).

Nachweis der einzelnen Voraussetzungen: Die Vorschrift setzt grds. den Einzelnachweis der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit voraus; außerdem muss klargestellt sein, dass der Zuschlag neben dem laufenden Grundlohn ausschließlich für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit erfolgte (BFH v. 14.6.1967 – VI R 226/66, BStBl. III 1967, 609). Der ArbG wird den erforderlichen Nachweis idR dadurch führen, dass er Datum des Arbeitstages, Stundenzahl, Arbeitsbeginn und Arbeitsende sowie die Zuschläge in einer Anl. zum Lohnkonto aufzeichnet; ggf. müssen auch Stundenzettel oder Stempelkarten beigebracht werden. Als Nachweis tatsächlich geleisteter Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind nach der Rspr. alle Beweismittel zugelassen (BFH v. 28.11.1990 – VI R 56/90, BStBl. II 1991, 298). Daher kann der Nachweis auch in anderer Weise als durch Abrechnung zwischen ArbG und ArbN zum Jahresschluss (zB durch Zeugenvernehmung) erbracht werden; eine erforderliche Abrechnung als solche kann jedoch durch ein anderes Beweismittel nicht ersetzt werden (BFH v. 8.12.2011 – VI R 18/11, BStBl. II 2012, 291). Bei Verlust der Einzelansreibungen wird auch eine Schätzung des stfreien Lohnanteils für zulässig gehalten (FG Münster v. 22.9.1987 – VI 1319/85 E, EFG 1988, 161, rkr.).

Die FinVerw. gewährt eine Nachweiserleichterung für die Fälle, in denen Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit üblicherweise verrichtet wird und wegen der Besonderheit der Arbeit die Einzelanschreibung der geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nicht möglich oder nicht zumutbar ist (vgl. R 3b Abs. 6 und 7 LStR).

► *Bei pauschalen Zuschlägen* (s. Anm. 23), die ohne Rücksicht auf tatsächlich erbrachte Leistungen gezahlt worden sind, ist neben dem übereinstimmenden Willen von ArbG und ArbN, dass die Zuwendung als Abschlagszahlung oder Vorschuss auf eine spätere Einzelabrechnung geleistet wird, eine detaillierte Einzelabrechnung spätestens zum jährlichen Abschluss des Lohnkontos, dh. jeweils vor Erstellung der LStBescheinigung iSd. § 41b Abs. 1, neben den monatlichen Abrechnungen erforderlich (BFH v. 8.12.2011 – VI R 18/11, BStBl. II 2012, 291; s. auch BFH v. 13.5.2005 – IX B 6/05, BFH/NV 2005, 1552, mwN).

► *Nachweiserleichterungen* bestehen, wenn die Arbeitsleistungen fast ausschließlich zur Nachtzeit zu erbringen und die pauschal geleisteten Zuschläge so bemessen sind, dass sie auch unter Einbeziehung von Urlaub und sonstigen Fehlzeiten – aufs Jahr bezogen – die Voraussetzungen der StFreiheit erfüllen (BFH v. 22.10.2009 – VI R 16/08, BFH/NV 2010, 201; BFH v. 16.12.2010 – VI R 27/10, BStBl. II 2012, 288, betr. Flugkapitän; BFH v. 8.12.2011 – VI R 18/11, BStBl. II 2012, 291, betr. LStHaftungsbescheid). Zu weiteren Erleichterungen für pauschale Abschlagszahlungen vgl. R 3b Abs. 7 LStR sowie Anm. 23.

Einstweilen frei.

13–19

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerbefreiung von Zuschlägen

I. Überblick zu Abs. 1

20

Zuschläge sind nach Abs. 1 stbefreit, soweit sie

- neben dem Grundlohn gezahlt werden (s. Anm. 21),
- auf tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit entfallen (s. Anm. 22 ff.) und
- bestimmte Prozentsätze des Grundlohns nicht übersteigen (s. Anm. 28).

Unerheblich ist, ob die Zuschläge auf gesetzlicher, tarifvertraglicher oder außertarifvertraglicher Grundlage beruhen. Die jeweilige Höhe der StFreiheit der einzelnen Zuschläge ergibt sich vorbehaltlich der Sonderregelung in Abs. 3 aus Abs. 1 Nr. 1–4.

II. Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

1. Zuschläge „neben“ dem Grundlohn

21

Steuerfrei sind die zum Grundlohn gezahlten Zuschläge bis zu einem bestimmten Prozentsatz des jeweiligen Grundlohns.

Der Begriff des Zuschlags setzt voraus, dass für die zuschlagsfähige Tätigkeit eine Grundvergütung gezahlt wird, zu der ein besonderes Entgelt für die mit der

Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit verbundene Erschwernis dazugezählt wird. „Normale“ Lohnzahlungen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind auch dann nicht begünstigt, wenn sie als „Zuschläge“ bezeichnet werden (stRspr., BFH v. 9.4.2003 – VIII B 124/02, BFH/NV 2003, 1309; BFH v. 9.7.2007 – IX B 65/07, BFH/NV 2007, 1879; BFH v. 11.11.2010 – VI B 72/10, BFH/NV 2011, 254). Ein Zuschlag kann in einem Gesetz, einer Rechtsverordnung, einem Tarifvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder einem Einzelarbeitsvertrag geregelt sein. Bei einer Nettolohnvereinbarung ist der Zuschlag stfrei, wenn er neben dem vereinbarten Nettolohn gezahlt wird (R 3b Abs. 1 LStR).

Grundsatz der Trennung von Grundlohn und Zuschlägen: Die Zuschläge müssen neben dem Grundlohn (zum Begriff s. Anm. 33) geleistet werden; sie dürfen daher 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 Vertrag zwischen der Grundlohnvergütung und den Zulagen unterschieden und ein Bezug zwischen der zu leistenden Sonntags- oder Nachtarbeit und der Lohnhöhe hergestellt wird (BFH v. 16.12.2010 – VI R 27/10, BStBl. II 2012, 288). Dadurch soll von vornherein gewährleistet sein, dass ausschließlich Zuschläge stfrei bleiben, bei denen betragsmäßig genau feststeht, dass sie nur für 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 noch der Höhe nach möglich ist (BFH v. 28.11.1990 – VI R 144/87, BStBl. II 1991, 296; BFH v. 29.11.2016 – VI R 61/14, BStBl. II 2017, 718). Die StFreiheit kommt auch nicht in Betracht, wenn aus einem gleichbleibenden Gesamtbruttolohn nachträglich herausgerechnete „Zuschläge“ ausschließlich für tatsächlich geleistete begünstigte Arbeitsstunden gezahlt worden sind (BFH v. 4.11.2004 – VI B 175/03, BFH/NV 2005, 346; BFH v. 29.3.2000 – VI B 399/98, BFH/NV 2000, 1093). Auch die Vereinbarung eines durchschnittlichen Auszahlungsbetrags pro tatsächlich geleisteter Arbeitsstunde steht der StBefreiung nicht entgegen; dabei kann der laufende Arbeitslohn der Höhe nach schwanken (BFH v. 17.6.2010 – VI R 50/09, BStBl. II 2011, 43).

Ausnahme vom Grundsatz der Trennung durch Verwaltungsanordnung: Die FinVerw. sieht eine Ausnahme vom Gebot der strikten Trennung zwischen Grundlohn und Zuschlägen vor (s. R 3b Abs. 6 Sätze 6–9 LStR). Danach kann das BSFA für den Fall, dass die Einzelanschreibung und die Einzelbezahlung der geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit wegen der Besonderheiten der Arbeit und der Lohnzahlungen nicht möglich ist, auf Weisung der zuständigen OFD den Teil der Vergütung, der als stfreier Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit anzuerkennen ist, von Fall zu Fall feststellen.

2. Tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

22 a) Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

Abschließende Aufzählung der begünstigten Tätigkeit: Zuschläge für Mehrarbeit sind nur begünstigt, wenn die Tätigkeit an Sonn- bzw. Feiertagen oder nachts erbracht wird. Was im Einzelnen unter Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit zu verstehen ist, regelt Abs. 2 Sätze 2–4 einheitlich für alle Arten von Zuschlägen, gleichgültig, ob sie auf Gesetz, Tarifvertrag oder außertariflicher Vereinbarung beruhen (zu den Begriffsbestimmungen der Merkmale des Abs. 1

s. Anm. 36). Mit der in Abs. 2 getroffenen Regelung ist zugleich die früher für die Tarifvertragsparteien bestehende Möglichkeit, den begünstigten Zeitraum vertraglich gesondert zu regeln, beseitigt worden.

Keine Ausdehnung der Steuerbefreiung auf andere Tätigkeiten: Von Gesetzes wegen und aus verfassungsrechtl. Gründen (s. Anm. 5) besteht kein Raum für eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 3b auf überwiegend pauschale Zuschläge für andere Tätigkeiten, auch wenn sie aus sonstigen Gründen subventionswürdig sein könnten (BFH v. 15.9.2011 – VI R 6/09, BStBl. II 2012, 144, betr. Gefahrenzulagen im Kampfmittelräumdienst; BFH v. 15.2.2017 – VI R 30/16, BStBl. II 2017, 644).

b) Zahlung für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

aa) Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit 23

Die tatsächliche Erbringung der Arbeitsleistung ist nach Abs. 1 ebenso unabdingbare Voraussetzung für die StFreiheit des darauf entfallenden Zuschlags zum Grundlohn wie die Zahlung. Außerdem sind grds. Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonn- und Feiertagen bzw. zur Nacht erforderlich (BFH v. 17.6.2010 – VI R 50/09, BStBl. II 2011, 43; BFH v. 16.12.2010 – VI R 27/10, BStBl. II 2012, 288; BFH v. 29.11.2016 – VI R 61/14, BStBl. II 2017, 718). Die Zuschläge müssen „für“ tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, also zweckbestimmt, gezahlt werden (BFH v. 16.12.2010 – VI R 27/10, BStBl. II 2012, 288). Ein ArbN, der Rufbereitschaft leistet, erhält den Zuschlag für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (BFH v. 27.8.2002 – VI R 64/96, BStBl. II 2002, 883).

Steuerschädlich sind sowohl fiktive und pauschalisierte Zuschläge als auch ihre Abgeltung durch Freizeit. Zuschläge, die nur den Charakter einer allgemeinen Lohnerhöhung haben, sind daher nicht begünstigt (BFH v. 24.11.1989 – VI R 92/88, BStBl. II 1990, 315).

Fiktive Zuschläge: Zuschläge, die gezahlt werden, ohne dass im konkreten Fall tatsächlich Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit vom ArbN geleistet wurde, sind nicht stbegünstigt. Das gilt auch für Lohnanteile, bei denen lediglich die Berechnung auf der vorherigen Ableistung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit beruht. Demgemäß hat die Rspr. die StBefreiung für solche Zuschläge versagt, die

- freigestellten Betriebsratsmitgliedern nach dem sog. Vergleichsmann-Prinzip gezahlt werden, denn es handelt sich dann nur um einen Teil der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Dienstausfallentschädigung des Betriebsratsmitglieds (BFH v. 3.5.1974 – VI R 211/71, BStBl. II 1974, 646);
- im Urlaubslohn (BFH v. 28.6.1957 – VI 84/56 U, BStBl. III 1957, 302) und
- in der Lohnfortzahlung im Krankheitsfall enthalten sind (BAG v. 31.5.1978 – 5 AZR 116/77, DB 1978, 1652; FG Hamb. v. 2.2.2011 – 6 K 151/10, nv., juris, rkr.); solche Zuschläge beruhen auf einer durch die frühere Tätigkeit erhöhten Bemessungsgrundlage der Lohnzahlung;
- im nach § 11 MuSchG gezahlten Mutterschutzlohn enthalten sind, weil es insoweit an tatsächlich geleisteter Arbeit mangelt (BFH v. 26.7.1984 – VI R 199/80, BStBl. II 1985, 57; BFH v. 27.5.2009 – VI B 69/08, BStBl. II 2009, 730), und

– Entlohnung eines ArbN dafür sind, dass auf den zustehenden freien Arbeitstag verzichtet und stattdessen gearbeitet wird (BFH v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801).

Pauschalierte Zuschläge sind nicht begünstigt: Pauschale Zahlungen zur Abgeltung von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit werden idR unabhängig von der tatsächlich geleisteten Arbeit erbracht. Daher hat der BFH die StBefreiung abgelehnt, wenn die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit mit festen Monatsbeträgen pauschal ohne Rücksicht auf die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden gezahlt werden (grundlegend BFH v. 28.11.1990 – VI R 90/87, BStBl. II 1991, 293; BFH v. 16.12.2010 – VI R 27/10, BStBl. II 2012, 288; BFH v. 8.12.2011 – VI R 18/11, BStBl. II 2012, 291; BFH v. 24.9.2013 – VI R 48/12, BFH/NV 2014, 341).

Ausnahme für pauschalierte Zuschläge in Form von Abschlags- oder Vorschusszahlungen: Pauschale Zuschläge können unter die Befreiung fallen, wenn sie nach dem übereinstimmenden Willen von ArbG und ArbN als Abschlagszahlungen oder Vorschüsse auf später einzeln abzurechnende Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden (BFH v. 25.5.2005 – IX R 72/02, BStBl. II 2005, 725; BFH v. 24.9.2013 – VI R 48/12, BFH/NV 2014, 341; R 3b Abs. 7 LStR; GESERICH, jurisPR-SteuerR 17/2017 Anm. 2). Dazu sind die Zuschläge mit den tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit jeweils vor Erstellung der LStBescheinigung iSd. § 41b Abs. 1 zu verrechnen (BFH v. 13.5.2005 – IX B 6/05, BFH/NV 2005, 1552; BFH v. 18.5.2005 – IX B 178/04, BFH/NV 2005, 1553; BFH v. 16.12.2010 – VI R 27/10, BStBl. II 2012, 288; BFH v. 8.12.2011 – VI R 18/11, BStBl. II 2012, 291; s. Anm. 12 aE). Erforderlich dafür sind Einzelaufstellungen, die die tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit ausweisen; eine Schätzung ist unzulässig (BFH v. 25.5.2005 – IX R 72/02, BStBl. II 2005, 725, uE zutr.). Auch ersetzt die Aufzeichnung der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden nicht die erforderliche Verrechnung (BFH v. 18.11.2003 – VI B 123/03, BFH/NV 2004, 335). Die StBefreiung für pauschale Zuschläge wird vielmehr nur gewährt, wenn die Pauschalen durch Einzelabrechnung der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zugeordnet werden (BFH v. 23.10.1992 – VI R 55/91, BStBl. II 1993, 315). Daraus folgt, dass der ArbG zu viel gezahlte Pauschalzuschläge nachträglich der Lohnbesteuerung zu unterwerfen hat (BFH v. 29.3.2000 – VI B 399/98, BFH/NV 2000, 1093).

Danach sind auch pauschale Lohnzuschläge für Schicht- und Mehrarbeit nicht stbefreit, weil sie nicht ausschließlich für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gewährt werden; auch soweit die Zuschläge derartige Arbeit durch Pauschalen mit abgegolten haben, sind sie mangels objektiv feststellbarer Aufteilungsmerkmale nicht stfrei (FG Ba.-Württ. v. 5.11.1986 – II (III) 316/82, EFG 1987, 108, rkr.). Die Stfreiheit ist jedoch zu bejahen, wenn eine sachlich zutreffende – dh. nicht nur rechnerische – Aufteilung der dem Stpfl. pauschal gezahlten Zuschläge in stpfl. und (ggf.) stfreie Zahlungen (also solche für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit) tatsächlich möglich ist (BFH v. 9.8.2004 – VI B 160/02, BFH/NV 2004, 1649; BFH v. 17.6.2010 – VI R 50/09, BStBl. II 2011, 43). Auf eine Einzelabrechnung kann verzichtet werden, wenn die Arbeitsleistungen ausschließlich zur Nachtzeit zu erbringen ist (BFH v. 22.10.2009 – VI R 16/08, BFH/NV 2010, 201).

Zur Abgrenzung der nicht begünstigten Pauschalzuschläge von den begünstigten Mischzuschlägen im Übrigen s. Anm. 30.

bb) Einzelfälle von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit

24

Bordpersonal von Luftverkehrsgesellschaften: Pauschale Flugzulagen, die neben den allgemeinen Beruferschwernissen des fliegenden Personals die Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit entgelten sollen, sind nicht stfrei (BFH v. 16.12.2010 – VI R 27/10, BStBl. II 2012, 288).

Drucker: Der nach § 8 Nr. 3 im Manteltarifvertrag für die Druckindustrie zu zahlende Zuschlag (für Überstunden zwischen 0 Uhr und 6 Uhr) ist ein in vollem Umfang anzuerkennender Nachtarbeitszuschlag (FinMin. Brandenb. v. 15.12.1992 – III/6-S 2343-6/92, StEK EStG § 3b Nr. 48).

Eisen- und Stahlindustrie: Zeitzuschläge, die nicht ausdrücklich als Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschläge bezeichnet werden, können unabhängig von ihrer Bezeichnung bei regelmäßiger Arbeit innerhalb der nach § 3b begünstigten Zeiten stfrei sein; das gilt für den Spätarbeitszuschlag von 20 Uhr bis 22 Uhr nach § 7 Nr. 1.2.1 MTV iHv. 12,5 % des Ecklohns und für den Mischzuschlag (Nacht- und Mehrarbeit) nach § 7 Nr. 1.2.5 MTV iHv. 20 % des Ecklohns (BMF v. 19.12.1989 – IV B 6 - S 2343 - 55/89, StEK EStG § 3b Nr. 38).

Geschäftsführer: Die an einen GmbH-GesGf. gezahlten Zuschläge für Dienste an Sonn- und Feiertagen sind regelmäßig gesellschaftsrechtl. veranlasst und damit als vGA zu beurteilen (BFH v. 27.3.2012 – VIII R 27/09, BFH/NV 2012, 1127; FG Münster v. 14.4.2015 – 1 K 3441/13 E, juris, rkr.). Diese Vermutung der Veranlassung der Zahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis beruht auf der Erwägung, dass vom GmbH-Geschäftsführer eine besonders starke Identifikation mit der von ihm geleiteten Gesellschaft und eine über das übliche Maß hinausgehende Einsatzbereitschaft verlangt wird. Die Vereinbarung gesonderter Vergütungen von Überstunden entspreche grds. nicht dem, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde (BFH v. 27.3.2001 – I R 40/00, BStBl. II 2001, 655, mwN).

Nach BFH (BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393) soll das auch für leitende Angestellte gelten, die nicht nur mit einem Zwerganteil beteiligt sind; uE problematisch wegen der Abgrenzung, ob ein ArbN leitender Angestellter ist oder nicht (krit. auch NEU, EFG 2005, 1800 [1801]; BRENNER, HFR 2005, 251).

► *Ausnahme auch Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers aus nichtselbständiger Arbeit:* Im Einzelfall kann diese Vermutung jedoch widerlegt sein, weil die Zahlungsvereinbarung durch betriebliche Gründe gerechtfertigt ist. Dann liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) vor, für die der sachliche Anwendungsbereich des § 3b eröffnet ist (BFH v. 14.7.2004 – I R 24/04, BFH/NV 2005, 247; BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307, vgl. dazu WEBER-GRELLET, StuB 2005, 25; BFH v. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131; BFH v. 27.3.2012 – VIII R 27/09, BFH/NV 2012, 1127; MORITZ, AktStR 2006, 144; Anm. 8). Hierfür kann sprechen, dass die Vereinbarung auch mit vergleichbaren gesellschaftsfremden ArbN abgeschlossen wurde (OFD Frankfurt v. 8.11.2005, DB 2005, 2606). Ein ArbN ist im Sinne dieses betriebsinternen Fremdvergleichs vergleichbar, wenn er eine mit dem Geschäftsführer vergleichbare Leitungsfunktion hat und eine Vergütung erhält, die sich in derselben Größenordnung bewegt wie die Gesamtbezüge des GesGf. (OFD Düss. v. 7.7.2005, DB 2005, 1489; grds. einschränkend FG Ba.-Württ. v. 23.11.2005 – 3 K 22/03, EFG 2006, 438, rkr., mit Anm. NEU). Der betriebsinterne Fremdvergleich kann allerdings nicht auf einen fiktiven Sachverhalt gestützt werden (FG München v. 2.10.2007 – 6 K 2108/05, nv., juris, rkr.).

In Fällen, in denen die Gesellschaft für den Einsatz ihres Geschäftsführers ein besonderes Entgelt erhält, ist die rein betriebliche Veranlassung zu bejahen, wenn andere, gesellschaftsfremde ArbN ebenso eingesetzt und besonders vergütet werden, der tatsächliche Arbeitseinsatz klar belegt werden kann und der Geschäftsführer für seinen besonderen Arbeitseinsatz nicht bereits eine anderweitige erfolgsabhängige Vergütung – etwa eine Gewinnantieme – erhält (BFH v. 9.7.2001 – I B 14/00, BFH/NV 2001, 1608, mwN; BFH v. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131, mwN; vgl. auch BFH v. 27.3.2001 – I B 52/00, StuB 2001, 773).

Auch bei einem (Fremd-)Geschäftsführer ist eine Vereinbarung über Überstundenvergütungen vor dem Hintergrund des dargestellten Aufgabenbildes eines GmbH-Geschäftsführers stl. grds. nicht anzuerkennen (BFH v. 19.3.1997 – I R 75/96, BStBl. II 1997, 577). Dies gilt erst recht, wenn die Vereinbarung von vornherein auf die Vergütung von Überstunden in der von § 3b begünstigten Zeiten beschränkt und/oder wenn außerdem eine Gewinnantieme vereinbart ist.

Krankenhausdienst: Nach der Rspr. des BFH sind insbes. Pauschalen für den Bereitschaftsdienst von Ärzten und Apothekern nicht stfrei (BFH v. 29.11.2016 – VI R 61/14, BStBl. II 2017, 718). So wird etwa bei einem 15 %-Zeitzuschlag, den ein angestellter Krankenhausarzt für ärztliche Bereitschaftsdienste erhält, die StBefreiung mit der Begr. versagt, der Zuschlag werde auch dann nicht für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gezahlt, wenn die Bereitschaftsdienste überwiegend zu diesen Zeiten anfallen bzw. die auf Sonn-, Feiertage und Nachtzeit entfallenden Bereitschaftsdienste festgestellt werden können (BFH v. 24.11.1989 – VI R 92/88, BStBl. II 1990, 315).

Der BFH begründet dies im Wesentlichen damit, dass der Zeitzuschlag generell gezahlt wurde ohne Rücksicht darauf, inwieweit die Arbeitsleistung auf gesetzlich begünstigte Zeiten entfiel, der Zuschlag mithin eher den Charakter einer generell erhöhten Entlohnung besaß (BFH v. 14.6.1967 – VI R 226/66, BStBl. III 1967, 609, betr. Wechsel-schichtzulagen von Flugsicherungslotsen).

Stellungnahme: Die StBefreiung kann uE auch bei pauschalierter Zahlung nicht völlig versagt werden. Nach den Verhältnissen des Einzelfalls ist vielmehr zu differenzieren.

- Lohnzuschläge für Rufbereitschaft sind grds. nicht stfrei, wenn nicht im Einzelnen eine Tätigkeit in den in Abs. 2 genannten Zeiten nachgewiesen wird (so nun auch BFH v. 27.8.2002 – VI R 64/96, BStBl. II 2002, 883, im Anschluss an EuGH v. 3.10.2000 – C-303/98 – Simap, DB 2001, 818, best. durch EuGH v. 9.9.2003 – C-151/02 – Jaeger, BB 2003, 2063; s. auch FG Ba.-Württ. v. 10.1.2012 – 8 K 4030/09, juris, rkr.).
- Zuschläge für Bereitschaftsdienste im Krankenhaus sind stfrei, wenn der Dienst an einem Sonn- oder Feiertag abgeleistet wird, auch wenn der Zuschlag pauschal für den ganzen Tag gezahlt wird.
- Zuschläge für Bereitschaftsdienste an Wochentagen sind nur stfrei, soweit sie auf Nachtarbeit iSd. Abs. 2 entfallen. Nicht auf Tages- und Nachtzeit aufgeteilte Zuschläge sind in vollem Umfang stpfl.

Polizeibeamte: Die einem Polizeibeamten gezahlte Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten nach § 17a der Erschwerniszulagenverordnung ist nicht stfrei (BFH v. 15.2.2017 – VI R 30/16, BStBl. II 2017, 644; BFH v. 15.2.2017 – VI R 20/16, BFH/NV 2017, 1157; s. dazu Allgemeinverfügung der obersten Finanz-

behörden der Länder v. 26.2.2018 – S 0625, BStBl. I 2018, 263; GESERICH, jurisPR-SteuerR 26/2017 Anm. 2).

cc) Zahlung der Zuschläge

25

Die tatsächliche Zahlung der Zuschläge ist nach Abs. 1 weitere Voraussetzung der StBefreiung. Nach der Rspr. des BFH kann daher für Zuschläge, auf die der ArbN einen Anspruch hatte, die aber tatsächlich nicht ausbezahlt wurden, weil sie durch Freistellung während der regulären Arbeitszeit oder durch einen zusätzlichen Urlaubstag abgegolten wurden, keine StFreiheit geltend gemacht werden (BFH v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801). Hat der ArbN für seine Arbeit an einem Wochenfeiertag einen (tarifvertraglichen) Anspruch auf entlohnten Freizeitausgleich, so ist auch die Vergütung, die der ArbG dafür gewährt, dass der freie Tag nicht in Anspruch genommen wird, nicht stfrei, weil insoweit kein Zuschlag für die Arbeit am Feiertag gezahlt wird (BFH v. 9.6.2005 – IX R 68/03, BFH/NV 2006, 37; BFH v. 7.7.2005 – IX R 56/04, BFH/NV 2006, 44; BFH v. 22.9.2005 – IX R 55/04, BFH/NV 2006, 712; BFH v. 21.2.2006 – IX R 27/05, BFH/NV 2006, 1274).

Einstweilen frei.

26–27

III. Rechtsfolge: Steuerbefreiung in gestaffelten Prozentsätzen des Grundlohns (Abs. 1 Nr. 1–4)

1. Stafflung der Prozentsätze nach der Art der Tätigkeit

28

Abs. 1 begrenzt die StBefreiung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit auf bestimmte Prozentsätze des Grundlohns. Damit soll verhindert werden, dass für die stpfl. ArbN, die regelmäßige Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit abzuleisten haben, die Zuschläge zu Lasten des Grundlohns erhöht werden und so eine nicht gerechtfertigte StBegünstigung erreicht wird.

Stafflung nach Art, Tag und Zeit der Tätigkeit: Die stfreien Zuschläge unterscheiden sich nach Art, Tag und Zeit der Tätigkeit (Abs. 1 Nr. 1–4), wobei in Abs. 3 Nr. 1 eine Erhöhung für Nachtarbeitszuschläge vorgesehen ist. Der Höhe nach hängt die StBefreiung damit entscheidend von der Bemessung des Grundlohns (s. Anm. 33 f.) und der Bestimmung der begünstigten Tätigkeit (s. Anm. 36, 37) ab.

Begünstigt sind die Zuschläge, soweit sie

- für Nachtarbeit 25 %,
- vorbehaltlich der Nr. 3 und 4 für Sonntagsarbeit 50 %,
- vorbehaltlich der Nr. 4 für Arbeit am 31. Dezember ab 14 Uhr und an den gesetzlichen Feiertagen 125 %,
- für Arbeit am 24. Dezember ab 14 Uhr, am 25. und 26. Dezember sowie am 1. Mai 150 %

des Grundlohns nicht übersteigen.

Konkurrenz verschiedener Begünstigungstatbestände: Das Verhältnis der einzelnen StBefreiungstatbestände zueinander ist nicht ausdrücklich geregelt. Es ergibt sich jedoch aufgrund einer Auslegung der Vorschrift.

► *Nachtarbeit an Sonn- und Feiertagen:* Nach der Gesetzesfassung sind die StBefreiungen des Abs. 1 Nr. 2–4 stets neben der StBefreiung für Nachtarbeit nach

Abs. 1 Nr. 1 (kumulativ) zu gewähren (Abschn. 3b Abs. 3 LStR); das Gesetz sieht keine konkurrierende (alternative) Anwendung der Befreiungstatbestände vor.

Beispiel (nach H 3b LStH): Ein ArbN beginnt seine Nachtschicht am Sonntag, dem 1.5., um 22 Uhr und beendet sie am 2.5. um 7 Uhr.

Für diesen ArbN sind Zuschläge zum Grundlohn bis zu folgenden Sätzen stfrei:

- 175 % für die Arbeit am 1.5. in der Zeit von 22 Uhr bis 24 Uhr (25 % für Nachtarbeit und 150 % für Feiertagsarbeit),
- 190 % für die Arbeit am 2.5. in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr (40 % für Nachtarbeit und 150 % für Feiertagsarbeit),
- 25 % für die Arbeit am 2.5. in der Zeit von 4 Uhr bis 6 Uhr.

► *Feiertagsarbeit an Sonntagen*: Berücksichtigt wird stets der höchste Prozentsatz. Dieses Günstigkeitsprinzip folgt uE aus der Formulierung „vorbehaltlich“ in Abs. 1 Nr. 2 und 3 (im Erg. glA R 3b Abs. 4 LStR). Die FinVerw. gewährt die höhere StBefreiung auch, wenn der ArbG an Feiertagen nur einen Sonntagszuschlag zahlt; uE zutr., weil es nach dem Wortlaut des Abs. 1 auf die tatsächliche Leistung der begünstigten Arbeit ankommt (s. Anm. 23).

29 Einstweilen frei.

30 2. Abzug der Steuerbefreiung bei Mehrfachzuschlägen

In der Praxis werden stfreie und stpfl. Lohnzuschläge nicht immer hinreichend unterschieden. Tarif- sowie Einzelarbeitsverträge sehen häufig stfreie Zuschläge (für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit) und stpfl. (zB für Mehrarbeit, für Schmutzarbeit usw.) vor. Meist ist dabei vertraglich geregelt, inwieweit die Zuschläge auf die einzelnen Erschwerungsgründe entfallen. Man spricht von Mischzuschlägen.

Mischzuschläge, die auch andere Leistungen oder Arbeiterschwerisse abgeben, sind in einen begünstigten und einen nicht begünstigten Zuschlag aufzuteilen. Voraussetzung ist eine tarifvertragliche Regelung, aus der der Zuschlag für den stfreien Erschwerungsgrund dem Grunde und der Höhe nach abgeleitet werden kann; die ausdrückliche betragsmäßige Festlegung des stfreien Zuschlags wird nicht verlangt (BFH v. 13.10.1989 – VI R 79/86, BStBl. II 1991, 8; BFH v. 4.11.2004 – VI B 175/03, BFH/NV 2005, 346).

Dieser Rspr. hat die FinVerw. Rechnung getragen (BMF v. 28.12.1990 – IV B 6 - S 2343 - 61/90, BStBl. I 1991, 57). Danach ist bei einem Mischzuschlag, der niedriger ist als die Summe der Einzelzuschläge, nur der Anteil als Zuschlag iSd. § 3b zu behandeln, der dem Verhältnis zwischen dem Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschlag und dem Mehrarbeitszuschlag entspricht; kein Zuschlag iSd. § 3b liegt vor, wenn bei einem Zusammentreffen von Mehrarbeit und Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nur der Zuschlag für Mehrarbeit gezahlt wird. R 3b Abs. 5 LStR erfasst fünf Fälle unterschiedlichen Zusammentreffens begünstigter Zuschläge mit Mehrarbeitszuschlägen:

1. Es werden sowohl Zuschläge für begünstigte Zeiten als auch für Mehrarbeit gezahlt. Von den gezahlten Zuschlägen ist nur der Betrag als Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zu behandeln, der dem arbeitsrechtl. jeweils in Betracht kommenden Zuschlag entspricht (R 3b Abs. 5 Satz 2 LStR).

2. Es wird nur der Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt, der ebenso hoch oder höher ist als der Zuschlag für Mehrarbeit. R 3b Abs. 5 Satz 2 LStR regelt diese Fälle wie Fallgruppe 1.
3. Nur der Zuschlag für Mehrarbeit wird gezahlt. Ein stfreier Zuschlag iSv. § 3b ist nicht gegeben, s. R 3b Abs. 5 Satz 3 LStR.
4. Es wird ein einheitlicher Mischzuschlag gezahlt, der höher ist als die jeweils in Betracht kommenden Zuschläge, aber niedriger als ihre Summe; Aufteilung des Mischzuschlags in einen nach § 3b begünstigten Anteil und einen nicht begünstigten Anteil (R 3b Abs. 5 Satz 4 LStR).
5. Es wird ein Mischzuschlag gezahlt, der höher ist als die Summe der jeweils in Betracht kommenden Zuschläge; Aufteilung des Zuschlags wie bei Fallgruppe 4 (R 3b Abs. 5 Satz 4 LStR).

Stellungnahme: Der Rspr. des BFH (BFH v. 13.10.1989 – VI R 79/86, BStBl. II 1991, 8) ist uE zuzustimmen. Bedenken bestehen allerdings, weil nach dem Wortlaut des Gesetzes ausschließlich Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit begünstigt werden sollen, bei einer Aufteilung von Mischzuschlägen jedoch auch Anteile stfrei gestellt werden, die nicht ausdrücklich als stfreie Zuschläge bezeichnet sind. Angesichts des Normzwecks, einen Ausgleich für die besonderen Erschwernisse und Belastungen zu bieten, die mit Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit verbunden sind (s. Anm. 4), ist die Aufteilung uE aber vertretbar, und zwar auch dann, wenn der Mischzuschlag höher ist als die Summe der Einzelzuschläge für Mehrarbeit bzw. Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, denn nach allgemeiner Lebenserfahrung wird es im Zweifel nicht dem Willen der Tarifpartner entsprechen, allein den stpfl. Teil (Zuschlag für Mehrarbeit) zu erhöhen, den stfreien Teil dagegen unverändert zu belassen (so uE zutr. BFH v. 13.10.1989 – VI R 79/86, BStBl. II 1991, 8).

Im Übrigen haben es die Tarifparteien aber in der Hand, derartige Zweifel zu vermeiden, denn nach § 366 BGB, der auch im Arbeitsrecht gilt, entscheidet der den Zuschlag zahlende ArbG über den Zweck seiner Leistung. Bestehen mehrere Verbindlichkeiten (zB auf Zahlung von Mehrarbeits- und Nachtarbeitszuschlägen), so bestimmt er – jedenfalls solange kein Gestaltungsmissbrauch vorliegt –, auf welche Verbindlichkeit er leistet. Werden vom ArbG in derartigen Fällen die tarifvertraglich geschuldeten Nachtarbeitszuschläge gezahlt, die Mehrarbeitszuschläge jedoch nicht, so ist eine anteilmäßige Aufteilung der gezahlten Beträge auf stfreie und stpfl. Zuschläge nicht erforderlich.

Abgrenzung der Zeit- und Mischzuschläge von Pauschalzuschlägen: Mischzuschläge und Pauschalentschädigungen zur Abgeltung von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (s. Anm. 23) unterscheiden sich danach, dass ein Pauschalentgelt idR unabhängig von der tatsächlich geleisteten Arbeit erbracht wird, während eine solche Zuordnung beim Mischzuschlag möglich ist, weil der ArbN arbeitsrechtl. Ansprüche darauf hat (s. auch R 3b Abs. 5 Satz 1 LStR).

Einstweilen frei.

31–32

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Legaldefinitionen zu Abs. 1**
I. Begriff und Umrechnung des Grundlohns (Abs. 2 Satz 1)
33 1. Begriff des Grundlohns (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)

Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem ArbN bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zu steht; zudem muss der Arbeitslohn in einen Stundenlohn umgerechnet werden (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2; s. Anm. 34). Der Grundlohn ist die Bemessungsgrundlage für die in Abs. 1 Nr. 1–4 und Abs. 3 Nr. 1 vorgesehenen Höchstbeträge der StBefreiung (s. Anm. 28, 40).

Regelmäßige Arbeitszeit ist die für das jeweilige Arbeitsverhältnis vereinbarte Normalarbeitszeit (R 3b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 3 LStR). Nach dem Wortlaut ist die „für ihn maßgebende regelmäßige Arbeitszeit“ Grundlage für die Bestimmung des laufenden Arbeitslohns. Diese Größe kann uE von der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit abweichen, wenn der ArbN regelmäßig Überstunden geleistet hat. Ist keine regelmäßige Arbeitszeit vereinbart, so legt auch die FinVerw. die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden zugrunde (R 3b Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 LStR). Da der Begriff der Arbeitszeit idS allein die Dauer der Arbeitsleistung umfasst, hat auch der in Schicht- und Wechselschichtdienst tätige ArbN grds. eine regelmäßige Arbeitszeit (BFH v. 7.7.2005 – IX R 81/98, BStBl. II 2005, 888).

Laufender Arbeitslohn ist das dem ArbN regelmäßig fortlaufend zufließende Arbeitsentgelt Monatsgehalt, Wochen- oder Tageslohn, Überstundenvergütung, laufend gezahlte Zulagen oder Zuschläge und geldwerte Vorteile aus regelmäßigen Sachbezügen (BFH v. 19.4.2005 – IX R 15/04, BStBl. II 2005, 754; BFH v. 7.7.2005 – IX R 81/98, BStBl. II 2005, 888; BFH v. 16.12.2010 – VI R 27/10, BStBl. II 2012, 288, jeweils für Wechselschichtzuschläge; R 3b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b LStR).

► *Nicht zum laufenden Arbeitslohn* und damit zum Grundlohn gehören nach FinVerw. Vergütungen für Überstunden und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit; das gilt auch für stfreie Bezüge und Bezüge, die nach § 40 pauschal besteuert werden, und schließlich für die nach § 3b begünstigten Zuschläge, auch soweit sie wegen Überschreitens der dort genannten Sätze stpfl. sind (R 3b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c LStR).

Diese Auslegung widerspricht uE dem Gesetzeswortlaut, der nur auf den bei regelmäßiger Arbeitszeit zu beanspruchenden laufenden Arbeitslohn abstellt. Der auch in § 39b Abs. 2 Satz 1 enthaltene Begriff des laufenden Arbeitslohns ist einheitlich auszulegen und daher nur von den sonstigen Bezügen abzugrenzen (§ 39b Abs. 3). Aus dem Wort „laufend“ folgt, dass es sich um wiederkehrende Bezüge handeln muss (s. § 11 Anm. 75). Die enge Auffassung der FinVerw. in R 3b Abs. 2 LStR zur Bestimmung des Begriffs „Grundlohn“ widerspricht der in R 39b.2 Abs. 1 LStR enthaltenen Aufzählung, nach der ua. auch Mehrarbeitsvergütungen und Zuschläge (damit auch Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge) zum laufenden Arbeitslohn gehören (§ 39b Anm. 19).

Für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum muss der laufende Arbeitslohn für regelmäßige Arbeitszeit dem ArbN zustehen. Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den jeweils der laufende Arbeitslohn gezahlt wird (R 39b.5 Abs. 2 und 3 LStR). Soweit VorausZ oder Nachzahlungen als laufender Arbeitslohn geleistet werden, ist nicht der Zeitpunkt des Zuflusses entscheidend, vielmehr erhöhen die Zahlungen den laufenden Arbeitslohn des Lohnzahlungszeitraums, für den die Zahlung erfolgt (R 39b.5 Abs. 4 LStR). Ist ein Lohnzahlungszeitraum nicht feststellbar, gilt nach § 39b Abs. 5 Satz 4 die Summe der tatsächlichen Arbeitstage oder Arbeitswochen als Lohnzahlungszeitraum.

2. Umrechnung des Grundlohns in einen Stundenlohn und Höchstgrenze (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2) 34

Nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist der Grundlohn in einen Stundenlohn umzurechnen und bis zur Höchstgrenze von 50 € anzusetzen (BFH v. 16.12.2010 – VI R 27/10, BStBl. II 2012, 288).

Ermittlung des Grundlohnanspruchs für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum: Nach Ansicht der FinVerw. ist vom sog. Basisgrundlohn und den Grundlohnzusätzen auszugehen. Diese sind Grundlage für die vom Gesetz geforderte Umrechnung in einen Stundenlohn (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2).

► *Basisgrundlohn* ist der für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum vereinbarte Grundlohn nebst denjenigen Lohnteilchen, die von im Voraus bestimmbar Verhältnissen abhängen, zB vermögenswirksame Leistungen sowie Beiträge zur Direktversicherung.

► *Zu den Grundlohnzusätzen* zählen alle Leistungen, die von nicht im Voraus bestimmbar Verhältnissen abhängen, weil sie nur in besonderen Situationen oder lediglich für bestimmte einzelne Arbeitsstunden gewährt werden oder von der Zahl der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden abhängen, zB Erschwerniszuschläge, Gefahrezuschläge oder Fahrtkostenzuschuss.

Basisgrundlohn und Grundlohnzusätze bilden den Grundlohn (R 3b Abs. 2 Nr. 2 LStR).

Umrechnung in einen Stundenlohn: Der aus dem Basisgrundlohn und den Lohnzusätzen ermittelte Grundlohn ist nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 in einen Stundenlohn umzurechnen. Dieser ist die Bemessungsgrundlage für die jeweilige StBefreiung. Die Umrechnung erfolgt in der Weise, dass der Grundlohn durch die Zahl der Stunden der regelmäßigen Arbeitszeit im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum geteilt wird. Maßgebend ist dabei die regelmäßige Arbeitszeit; ob diese des Öfteren über- oder unterschritten wird, ist unerheblich. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum ist die Zahl der Stunden mit dem 4,35-Fachen der wöchentlichen Arbeitszeit anzusetzen (R 3b Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 LStR).

Bei Empfängern von Stücklohn kann die Umrechnung in einen Stundenlohn unterbleiben (R 3b Abs. 2 Nr. 3 Satz 5 LStR).

Höchstgrenze beim Ansatz des Grundlohns (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2): Durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) wurde Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 ergänzt und damit die StFreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zur Missbrauchsabwehr eingeschränkt: Der in einen Stundenlohn umzurechnende Grundlohn ist mit höchstens 50 € anzusetzen.

Einstweilen frei.

35

36 II. Zeitbezogene Begriffsbestimmungen der begünstigten Tätigkeiten (Abs. 2 Sätze 2 und 3)

In Abs. 2 Sätze 2–4 werden die begünstigten Tätigkeiten „Nachtarbeit“, „Sonntagsarbeit“ und die Arbeit an gesetzlichen Feiertagen zeitbezogen näher bestimmt; s. Anm. 28.

Nachtarbeit wird in Abs. 2 Satz 2 als Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr definiert. Sie kann daher sowohl mit Sonntagsarbeit als auch mit Feiertagsarbeit zusammentreffen. Der Nachtarbeitszuschlag bleibt auch dann erhalten, wenn gleichzeitig Sonntags- oder Feiertagsarbeit geleistet wird (zur Konkurrenz der verschiedenen Begünstigungstatbestände s. Anm. 28).

Sonntagsarbeit ist nach der Definition des Abs. 2 Satz 3 die an Sonntagen in der Zeit zwischen 0 Uhr und 24 Uhr geleistete Arbeit. Soweit die Arbeit noch am Sonntag aufgenommen wird, gilt nach Abs. 3 Nr. 2 auch die Arbeit am darauffolgenden Montag zwischen 0 Uhr und 4 Uhr als Sonntagsarbeit (s. Anm. 28). Wird die Arbeit an Sonntagen verrichtet, die zugleich Feiertage sind, wird die Sonntagsarbeit als Feiertagsarbeit begünstigt, die eine höhere StBefreiung ermöglicht (s. Anm. 28).

Feiertagsarbeit ist gem. Abs. 2 Satz 3 die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. Aus Abs. 2 Satz 4 und Abs. 1 Nr. 3 wird deutlich, dass mit dem Begriff „Feiertag“ nur gesetzliche Feiertage gemeint sind. Nach Abs. 2 Satz 4 ist der Ort der Arbeitsstätte maßgebend (s. Anm. 37). Als Feiertagsarbeit gilt nach Abs. 3 Nr. 2 auch die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr des auf den Feiertag folgenden Tages, sofern die Arbeit vor 0 Uhr aufgenommen wurde (s. Anm. 28).

Anwendung der zeitbezogenen Begriffsbestimmungen auf Auslandsbeziehungen:

► *Für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer* sind uE die Verhältnisse am Arbeitsort maßgebend; das ergibt sich aus der wirtschaftspolitischen Bedeutung der StBefreiung (s. Anm. 4). Unterschiede können sich bei den gesetzlichen Feiertagen (s. Anm. 37) und dadurch ergeben, dass für Wohn- und Arbeitsort unterschiedliche Uhrzeiten gelten (zB bei verzögerter Umstellung auf Sommerzeit oder unterschiedlichen Zeitzonen).

► *Für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer* mit Auslandseinkünften ist uE, soweit das Wohnsitzprinzip uneingeschränkt gilt (s. § 19 Anm. 94) und eine inländ. StPflcht bei Auslandseinsätzen besteht, wegen des zeitlichen Umfangs bei Nachtarbeit und Sonntagsarbeit auf die Verhältnisse am Arbeitsort abzustellen; das ergibt sich aus der sozialpolitischen Bedeutung der StBefreiung als eines Ausgleichs für besondere Erschwernisse (s. Anm. 4), nicht aus einer entsprechenden Anwendung des Satzes 4, dem ein anderer Zweck zugrunde liegt (s. Anm. 37).

37 III. Gesetzliche Feiertage am Ort der Arbeitsstätte (Abs. 2 Satz 4)

Begünstigt ist nur die Arbeit an gesetzlichen Feiertagen (Abs. 1 Nr. 3). Diese werden durch die am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften bestimmt (Abs. 2 Satz 4).

Gesetzliche Feiertage sind die staatlich anerkannten Feiertage, die zugleich Feiertage im Sinne der gewerberechtl. und arbeitsrechtl. Bestimmungen (maßgebend für Ladenschluss, Arbeitszeitschutz und Sonntagsarbeit; s. auch

Anm. 10) und allgemeine Feiertage im Sinne der Bestimmungen über Fristen und Termine sind. Nur die Arbeit an diesen Feiertagen ist begünstigt (BFH v. 3.8.1984 – VI R 129/79, BStBl. II 1984, 809). Sie sind von den staatlich geschützten (kirchlichen) Feiertagen zu unterscheiden, die lediglich während der ortsüblichen Zeit des Hauptgottesdienstes einen beschränkten Feiertagsschutz genießen.

Die gesetzlichen Feiertage waren früher durch Gesetz v. 27.2.1934 (RGBl. I 1934, 129) reichseinheitlich bestimmt; heute ist bundesgesetzlich nur der „Tag der Deutschen Einheit“ (3. Oktober; bis 1991: 17. Juni) geregelt. Im Übrigen gelten die Sonn- und Feiertagsgesetze der Länder. Danach sind übereinstimmend gesetzliche Feiertage Neujahr, Karfreitag, Ostermontag, 1. Mai, Christi Himmelfahrt, Pfingstmontag, 1. und 2. Weihnachtsfeiertag. Hinzukommen können in katholischen Gegenden Heilige Drei Könige (6. Januar), Fronleichnam, Mariä Himmelfahrt (15. August) und Allerheiligen (1. November); in evangelischen Gegenden Buß- und Betttag (nur noch in Sachsen) und der Reformations-tag (in den fünf östlichen Flächenländern und – ab 2018 – in Bremen, Hamburg, Schleswig-Holstein und Niedersachsen).

► *Rosenmontag oder Weiberfastnacht* fallen daher nicht unter die StBegünstigung. Keine gesetzlichen Feiertage sind auch der 24. und 31. Dezember, deshalb werden sie in Abs. 1 Nr. 3 und 4 ausdrücklich erwähnt.

► *Ostersonntag und Pfingstsonntag* werden in § 3b nicht ausdrücklich genannt. Da sie nicht zu den gesetzlichen Feiertagen zählen (sie fallen stets auf einen Sonntag und bedürfen daher nicht eines gesonderten arbeits- und gewerberechtl. Feiertagsschutzes), müssten sie an sich unter die Begünstigung des Abs. 1 Nr. 2 für Sonntagsarbeit fallen. Die FinVerw. zählt diese Tage allerdings gegen den Wortlaut des Gesetzes zu den gesetzlichen Feiertagen iSd. Abs. 1 Nr. 3 (R 3b Abs. 3 Satz 3 LStR).

Die Praxis der FinVerw. im Hinblick auf Art. 20 Abs. 3 GG ist uE bedenklich, aber als Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut zur Vermeidung eines sinnwidrigen Ergebnisses gerade noch vertretbar (s. Einf. ESt. Anm. 637 und 652 aE). Da die Oster- und Pfingstfeiertage gemeinhin als Einheit angesehen werden, würde der wirkliche Wille des Gesetzgebers verfehlt, wenn für die jeweiligen Sonntage die geringere, für die Montage aber die höhere Begünstigung anfiel. Der Begriff des gesetzlichen Feiertags hat insoweit strechtl. eine andere Bedeutung als der arbeits- und gewerberechtl. Feiertagsschutz (s.o.).

Als Feiertagsarbeit gilt nach Abs. 3 Nr. 2 auch die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr des auf den Feiertag folgenden Tages, sofern die Arbeit vor 0 Uhr aufgenommen wurde (s. Anm. 36, 40). Die für die Tarifvertragsparteien bis einschließlich VZ 1989 bestehende Möglichkeit, durch Tarifvertrag zu bestimmen, in welchem Zeitraum „Feiertagsarbeit“ geleistet wird, ist durch das StReformG 1990 (s. Anm. 2) beseitigt worden.

Die am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften sind maßgebend für die Bestimmung der gesetzlichen Feiertage. Diese Regelung gilt für unbeschränkt stpfl. ArbN, bei denen Wohnsitz und Arbeitsort in verschiedenen Bundesländern mit unterschiedlichen Feiertagsregelungen liegen, und für beschränkt stpfl. ArbN., auf die am ausländ. Wohnort geltende Feiertagsregelungen keine Anwendung finden können. Diese Regelung soll offensichtlich die Gleichbehandlung zusammenarbeitender ArbN, aber auch eine Vereinfachung für den ArbG bewirken. Sie ist daher auf die im Bundesgebiet geltenden Feiertagsregelungen zugeschnitten. Auf unbeschränkt stpfl. ArbN mit Auslandseinkünften ist die Regelung uE nicht anwendbar. Soweit diese der inländ. StPfl. bei Auslandseinsätzen unterliegen (s. § 19 Anm. 94), ist uE zur Bestimmung der ge-

setzlichen Feiertage das Wohnsitzprinzip maßgebend, weil die Arbeit an diesen Tagen einen ansonsten möglichen Heimataufenthalt ausschließt; auch der Vereinfachungszweck spricht für diese Lösung, denn häufig wird nur schwer festzustellen sein, welche gesetzlichen Feiertage am Ort der ausländ. Arbeitsstätte anerkannt sind. Zu Auslandsbeziehungen s. auch Anm. 8 aE und Anm. 36 aE.

38–39 Einstweilen frei.

40

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Erweiternde Regelung für bestimmte Fälle
von Nachtarbeit**

Abs. 3 Nr. 1 sieht eine Erhöhung des stfreien Zuschlagssatzes für Nachtarbeit von 0–4 Uhr vor, und Nr. 2 erweitert die Sonn- und Feiertagsregelung bis 4 Uhr des folgenden Werktags.

Gemeinsame Voraussetzung für beide Erweiterungsstatbestände ist die Aufnahme der Nachtarbeit vor 0 Uhr (s. auch Anm. 28).

Bedeutung der erweiternden Regelungen: Die besondere stl. Entlastung durch höhere Zuschlagssätze für ArbN, die durch Tätigkeit in der sog. Kern-Nachtzeit zwischen 0 Uhr und 4 Uhr belastet sind, geht auf eine Stellungnahme des BRat zum Entwurf des StReformG 1990 zurück, wonach durch Arbeit zur Kern-Nachtzeit in besonderem Maße belastete ArbN eine höhere stl. Entlastung erhalten sollten (s. BRDrucks. 100/1/88, 4f.). Die weitere Regelung in Nr. 2, wonach als Sonntags- und Feiertagsarbeit auch die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr des auf den Sonn- oder Feiertag folgenden Tages gilt, soll vermeiden, dass zB die besonders belastende Arbeit zwischen 0 Uhr und 4 Uhr in der Nacht von Sonntag auf Montag verglichen mit der Arbeit vor 24 Uhr stl. schlechter gestellt wird (s. BTDrucks. 11/2529, 12).

Erhöhte Begünstigung für Nachtarbeit: Abs. 3 Nr. 1 macht den erhöhten Zuschlagssatz für Nachtarbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr auf 40 % des Grundlohns lediglich davon abhängig, dass die Nachtarbeit vor 0 Uhr aufgenommen wird. Die Voraussetzungen müssen für jeden einzelnen Tag und nicht nur bezogen auf den Lohnzahlungszeitraum geprüft werden.

Erweiterte Begünstigung für Sonntags- und Feiertagsarbeit: Gemäß Abs. 3 Nr. 2 gilt als Sonntags- und Feiertagsarbeit auch die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr des auf den Sonntag oder Feiertag folgenden Tages. Dieser Tag muss ein Werktag sein; schließt an den Sonntag ein Feiertag oder an den Feiertag ein Sonntag an, so gilt Abs. 1 (s. auch Anm. 28).