

**§ 3b****Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-,  
Feiertags- oder Nachtarbeit**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch StÄndG 2003 v. 15.12.2003  
(BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710)

(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) <sup>1</sup>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 Euro anzusetzen. <sup>2</sup>Nachtarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr. <sup>3</sup>Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. <sup>4</sup>Die 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: Joachim **Moritz**, Richter am BFH, München  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,  
Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 3b

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 3b</b>	1	a) Rechtsprechung und Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit des § 3b	5
<b>II. Rechtsentwicklung der Steuerbefreiung für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit</b>	2	b) Eigene Auffassung zur Verfassungsmäßigkeit des § 3b	6
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 3b</b>		<b>IV. Geltungsbereich des § 3b</b>	8
1. Bedeutung des § 3b	4	<b>V. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	10
2. Verfassungsmäßigkeit des § 3b		<b>VI. Verfahrensfragen</b>	12

Erläuterungen zu Abs. 1:  
Steuerbefreiung von Zuschlägen

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Abs. 1</b>	20	tags-, Feiertags- und Nachtarbeit	23
<b>II. Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit</b>		<b>III. Rechtsfolge: Steuerbefreiung in gestaffelten Prozentsätzen des Grundlohns (Abs. 1 Nr. 1–4)</b>	
1. Zuschläge „neben“ dem Grundlohn	21	1. Staffelfung der Prozentsätze nach der Art der Tätigkeit	28
2. Tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit		2. Abzug der Steuerbefreiung bei Mehrfachzuschlägen	30
a) Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	22		
b) Zahlung für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit			

Erläuterungen zu Abs. 2:  
Begriffsbestimmungen zu Abs. 1

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick</b>	32	3. Zeitbezogene Begriffsbestimmungen der begünstigten Tätigkeiten (Abs. 2 Sätze 2 und 3)	36
<b>II. Die einzelnen Begriffsbestimmungen</b>		4. Gesetzliche Feiertage am Ort der Arbeitsstätte (Abs. 2 Satz 4)	37
1. Begriff des Grundlohns (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)	33		
2. Umrechnung des Grundlohns in einen Stundenlohn und Höchstgrenze (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)	34		

<b>Erläuterungen zu Abs. 3: Erweiternde Regelung für bestimmte Fälle von Nachtarbeit . . . . . 40</b>
---

<b>ABC der Zuschläge . . . . . 50</b>
---------------------------------------

## Allgemeine Erläuterungen zu § 3b

**Schrifttum:** HARTMANN, StFreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b EStG), StWa. 1990, 63; MÖSSNER, Gerechtigkeit und Moral im Steuerrecht, DSStZ 1990, 132; NOWACK, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschr. Stpfl. mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWGVertrages, Herne/Berlin 1994; HÜSING, Optimierung der Vergütung mit Hilfe von Sachzuwendungen, Pauschalierungen und StBefreiungen, StB 2002, 47; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., Köln 2003, 753 f.; GILOY, StFreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, NWB F. 6, 4457 (23.2.2004); KNÖRZER, StFreiheit für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge gerechtfertigt?, ÖStZ 2004, 123; PRÜHS, Dammbruch? Stfreie Gehaltszuschläge für Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbH-Stpr 2004, 397; PRÜHS, Vertragsanpassung – Vereinbarung stfreier Gehaltszuschläge für GmbH-(Gesellschafter-) Geschäftsführer, GmbH-Stpr 2005, 10; WEBER-GRELLET, Vergütungen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit an Gesellschafter-Geschäftsführer nicht immer vGA, StuB 2005, 25; BENNER/BALS, LSt. und Sozialversicherung – Arbeitslohn und Arbeitsentgelt, BB-Special 1/2006; FISCHER/HOBERG, Steuer- und sozialabgabenfreie Zuschläge – Optimierungspotenzial für ArbG und ArbN, DB 2006, 1333; MORITZ, Arbeitszeitkonto und vGA bei Gesellschafter-Geschäftsführern, AktStR 2006, 144; NIERMANN, Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge, LSW Gr. 4/291 (7/2006), 291; PRÜHS, Mangelhafter Dienstvertrag, GmbH-Stpr 2006, 161; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Stfreier Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nicht für Gesellschafter-Geschäftsführer? Zur Zulässigkeit einer generellen Umqualifizierung, DSStZ 2006, 691.

### 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 stfreie Einnahmen (Abs. 1), die ansonsten nach § 19 zu versteuern wären (s. Anm. 20–30). Die Vorschrift ist daher ein Ausnahmetatbestand von der sachlichen StPflcht. Sie enthält in Abs. 2 die Legaldefinitionen der Begriffe Grundlohn, Nachtarbeit, Sonntags- und Feiertagsarbeit (s. Anm. 32–37) und erweitert in Abs. 3 die in Abs. 1 geregelten Begünstigungen für bestimmte Fälle von Nachtarbeit, die vor 0 Uhr aufgenommen wird (s. Anm. 40).

### 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 mit Wirkung 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): Stbefreit wurden zusätzlich 20 % der Pauschalvergütungen für Mehrarbeit, Sonntags- und Nacharbeit.

**Zweite Ausführungsanweisung zu Art. III KRG Nr. 12:** Vorübergehende Aufhebung der StFreiheit mit Wirkung ab 1.4.1946; Wiederherstellung der StBefreiung mit Wirkung 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.

**Ges. zur Änd. 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 7200 DM.

**Ges. zur Änd. 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 7200 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 mit Wirkung 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).

**Ges. zur Änd. des EStG und KStG v. 5.10.1956** (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Erhöhung der Jahresarbeitslohnobergrenze auf 9000 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 15000 DM ab VZ 1957.

**StÄndG 1965 v. 14.5.1965** (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Anhebung der Jahresarbeitslohnobergrenze auf 24000 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 Urts. des 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 Bestehen 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 24000 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 mit Wirkung ab VZ 2004 auf 50 € begrenzt.

Diese Änderung des § 3b fand durch die Beschlussempfehlung des FinAussch. zu den Gesetzentwürfen (BTDrucks. 15/1928, 6) Eingang ins Gesetzgebungsverfahren und zielt auf eine „allgemeine Begrenzung der StFreiheit für sehr hohe Einkünfte“ (BTDrucks. 15/1945, 7 f.).

**HBeglG 2006 v. 29.6.2006** (BGBl. I 2006, 1402): Während § 3b unangetastet blieb, wurde die Sozialversicherungsfreiheit von stfreien Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschlägen durch Anfügung eines Satzes 2 in § 1 ArbeitsentgeltVO (Art. 8 HBeglG 2006) mit Wirkung ab 1.7.2006 eingeschränkt. Nunmehr sind stfreie Zuschläge sozialversicherungspflichtig, soweit sie auf einem Grundlohn von mehr als 25 € (pro Stunde) beruhen.

Einstweilen frei.

3

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 3b

#### 4 1. Bedeutung des § 3b

**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).

**Wirtschaftspolitische und haushaltspolitische Bedeutung:** Daneben wurde die Norm auch mit arbeitsmarktpolitischen und anderen volkswirtschaftlichen Erwägungen begründet (BTDrucks. 7/419; BTDrucks. 11/2157). Nach Berechnungen des BMF für das Jahr 2005 würde die sofortige Abschaffung der StFreiheit von Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschlägen insgesamt zu Steuermehreinnahmen von 1,8 Mrd. € führen. Von diesen würden ca. 765 Mio. € den Ländern (Länderanteil 42,5 %) zukommen (Landtag Brandenburg Drucks. 4/1677).

#### 2. Verfassungsmäßigkeit des § 3b

#### 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; 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, und 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.

Gerechtfertigt wird die Ungleichbehandlung von selbständig Tätigen und ArbN im Wesentlichen damit, dass die nichtselbständige Arbeit 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 sei und dass 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 spielten. 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; kritisch 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, und 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, und den Vorlagebeschluss des BFH v. 1.8.1985 – VI R 28/79, BStBl. II 1985, 664; zur Reaktion der FinVerw. darauf s. BMF v. 20.12.1993, 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, EFG 1994, 1053, rkr.

### b) Eigene Auffassung zur Verfassungsmäßigkeit des § 3b

6

Trotz verschiedener Änderungen in der Vergangenheit, mit denen der Gesetzgeber den Forderungen der Rspr. Rechnung tragen wollte, begegnet die Regelung uE noch immer schwerwiegenden verfassungsrechtl. Bedenken.

**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 Notdienste 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 Tz. 158).

**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, 753 f.).

**Als wirtschaftspolitische Lenkungsnorm** begegnet die Vorschrift ebenfalls Zweifeln. Denn wer § 3b als wirtschaftspolitische Subventionsnorm interpretiert, die zu einer besseren Kapazitätsauslastung der Anlagen und zur Sicherung der internationalen Konkurrenzfähigkeit der Unternehmen führen soll, muss sich entgegenhalten lassen, dass die Vorschrift dann letztlich mehr den ArbG als den ArbN begünstigt. Dann wäre es allerdings Aufgabe des ArbG und nicht des Staates, dem ArbN für erschwerte Arbeitsbedingungen durch Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit angemessenen Ausgleich zu leisten (vgl. Stellungnahme des BRat zum Entwurf des StReformG 1990, BTDrucks. 11/2226 Anlage 2, 6 f.; ähnlich auch TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 753 f., und 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. Entsprechend hat auch der Bericht der Arbeitsgruppe Steuerrechtsvereinfachung 1993 die Streichung des § 3b empfohlen (s. FinMin. Ber. StR 12/93, 114 ff.).

Einstweilen frei.

7

## IV. Geltungsbereich des § 3b

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

**Der persönliche Geltungsbereich** umfasst sowohl unbeschränkt als auch beschränkt stpfl. ArbN (NOWACK, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschr. Stpfl. mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrages, 1994, 107 ff.); § 50 enthält keine Sondervorschriften hinsichtlich § 3b (s.u. „Anwendung ... bei Auslandsbeziehungen“). Nach Auffassung des BFH kann die StBefreiung auch für Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in Betracht kommen (BFH v. 28.11.1990 – VI R 77/87, BFH/NV 1991, 375; v. 14.7.2004 – I R 24/04, BFH/NV 2005, 247; v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307, sowie v. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131; s. Anm. 30). 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).

**Beitrittsgebiet:** § 3b kommt auch im Beitrittsgebiet zur Anwendung, seit das EStG dort in Kraft getreten ist (Art. 8 iVm. Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 des Einigungsvertragsgesetzes v. 23.9.1990, BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654).

**Anwendung der Steuerbefreiung bei Auslandsbeziehungen:**

► *Unbeschränkt stpfl. ArbN* können die StBefreiung auch insoweit beanspruchen, als sie mit ihren Auslandseinkünften aus nichtselbständiger Arbeit stpfl. sind.

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

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

9 Einstweilen frei.

## V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**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. Aufwendungen für die Fahrten zur Arbeitsstätte sind, soweit noch abziehbar, daher im Verhältnis der stfreien zu den stpfl. Einnahmen zu kürzen (glA KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. B 160 ff., B 190); dies gilt uE etwa auch für Aufwendungen wegen beruflich bedingter doppelter Haushaltsführung.

► *Verhältnis zu § 9a:* Im Gegensatz zu den tatsächlich abziehbaren WK (s.o. „Verhältnis zu § 3c“) ist der WKPauschbetrag 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. 9, 42 f.).

► *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 Progressionsvorbehalt nach § 32b, denn sie stellen keine Lohnersatzleistungen dar (s. § 32b Anm. 59 ff.).

**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. IdR 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. Grds. 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 Arbeitszeitgesetz).

Einstweilen frei.

11

## VI. Verfahrensfragen

12

**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. Hat der ArbG die LSt. auf Zuschläge zu Unrecht nicht einbehalten, so haftet er dafür gem. § 42d (s. Erl. zu § 42d). 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 Arbeitstags, Stundenzahl, Arbeitsbeginn und Arbeitsende sowie die Zuschläge in einer Anlage 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 (uE sehr weitgehend BFH v. 28.11.1990 – VI R 56/90, BStBl. II 1991, 298); bei Verlust der Einzelschreibungen wird auch eine Schätzung des stfreien Lohnanteils für zulässig gehalten (FG Münster v. 22.9.1987, 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 Einzelschreibung der geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nicht möglich oder nicht zumutbar ist (vgl. R 30 Abs. 6 u. 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. 13.5.2005 – IX B 6/05, BFH/NV 2005, 1552 mwN). Wegen weiterer Erleichterungen für pauschale Abschlagszahlungen vgl. R 30 Abs. 7 LStR sowie Anm. 23.

13–19 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerbefreiung von Zuschlägen

20

### I. Überblick zu Abs. 1

Zuschläge sind nach Abs. 1 stbefreit, soweit sie

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

#### 21 1. Zuschläge „neben“ dem Grundlohn

Stfrei 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 dazugeschlagen wird. „Normale“ Lohnzahlungen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind auch dann nicht begünstigt, wenn sie als „Zuschläge“ bezeichnet werden (BFH v. 9.4.2003 – VIII B 124/02, BFH/NV 2003, 1309).

**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. Bei einem einheitlich vereinbarten und gezahlten Gehalt ist kein neben dem Grundlohn gewährter Zuschlag iSd. § 3b gegeben, wenn der Zuschlag erst *nachträglich* aus dem einheitlichen Arbeitsentgelt herausgerechnet wird (BFH v. 28.11.1990 – VI R 144/87, BStBl. II 1991, 296; ebenso FG Rhld.-Pf. v. 25.9.1989, EFG 1990, 97, rkr.). Dies gilt auch dann, 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, und v. 29.3.2000 – VI B 399/98, BFH/NV 2000, 1093).

Kein Zuschlag auch bei Gehaltsteilen, die bei im Übrigen unveränderter Gesamtarbeitszeit und Höhe der Gehaltszahlung aufgrund besonderer Zusatzvereinbarung als Zuschlag iSv. § 3b gelten sollen (FG München v. 12.8.1987, EFG 1987, 542, rkr.). Die Mehrflugstundenvergütung der Lufthansa für das fliegende Personal ist mangels offenen Ausweises der auf Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit entfallenden Beträge ebenfalls nicht stfrei (Hess. FG v. 4.7.1991, EFG 1992, 7, rkr.).

**Ausnahme vom Grundsatz der Trennung durch Verwaltungsanordnung:** Die FinVerw. sieht eine Ausnahme vom Gebot der strikten Trennung zwischen Grundlohn und Zuschlägen vor (s. R 30 Abs. 6 Sätze 6–9 LStR). Danach kann das BetriebsstättenFA 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

### a) Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

22

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 (s. zu den Definitionen 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.

### b) Zahlung 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. Steuerschädlich sind daher 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 so genannten 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); 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), 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 wie fiktive Zahlungen steuerschädlich. Pauschale Zahlungen zur Abgeltung von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit werden idR unabhängig von der tatsächlich geleisteten Arbeit erbracht. Demgemäß hat der BFH die StBefreiung verneint, 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). Allerdings können pauschale Zuschläge 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, mit Anm. GRÖNKE-REIMANN, HFR 2005, 937). Das ist jedoch nur anzunehmen, wenn eine *Verrechnung* der Zuschläge mit den *tatsächlich* erbrachten Arbeitsstunden an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit jeweils vor Erstellung der LStBescheinigung iSd. § 41b Abs. 1 erfolgt (BFH v. 18.5.2005 – IX B 178/04, BFH/NV 2005, 1553, und v. 13.5.2005 – IX B 6/05, BFH/NV 2005, 1552; s. Anm. 12 aE). Dafür ist jedenfalls erforderlich, dass auf der Grundlage von Einzelaufstellungen die tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit feststehen; die tatsächlich erbrachten Arbeitsleistungen können nicht im Wege einer Modellrechnung gem. § 162 AO geschätzt werden (uE zutreffend BFH v. 25.5.2005 – IX R 72/02 aaO). 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 *Einzelaufrechnung* der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zugeordnet werden (BFH v. 23.10.1992 – VI R 55/91, BStBl. II 1993, 315). Außerdem ist erforderlich, dass der ArbG die sich aus der Abrechnung zum Jahresende als zu viel gezahlte Pauschalzuschläge herausstellenden Ver-

gütungen nachträglich der Lohnbesteuerung unterwirft (BFH v. 29.3.2000 – VI B 399/98, BFH/NV 2000, 1093).

Danach sind auch pauschale Lohnzuschläge für Schicht- und Mehrarbeit nicht stfrei, 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, 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).

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

**Sonderfall der Zuschläge im Krankenhausdienst:** Nach der Rspr. sind insbes. Pauschalen für den Bereitschaftsdienst von Ärzten und Apothekern nicht stfrei. So wird etwa bei einem 15 %-Zeitzuschlag, den ein angestellter Krankenhausarzt für ärztliche Bereitschaftsdienste erhält, die StBefreiung mit der Begründung 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 sein Ergebnis und das Festhalten an der bisherigen Rspr. (vgl. BFH v. 14.6.1967 – VI R 226/66, BStBl. III 1967, 609 betr. Wechselschichtzulagen von Flugsicherungslotsen) 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.

*Stellungnahme:* UE kann die StBefreiung 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 – Rs. C-303/98 [Simap], DB 2001, 818, bestätigt durch EuGH v. 9.9.2003 – Rs. C-151/02 [Jaeger], BB 2003, 2063).
- ▷ 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.

**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 ausgezahlt 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. 21.2.2006 – IX R 27/05, BFH/NV 2006, 1274; v. 22.9.2005 – IX R 55/04, BFH/NV 2006, 712; v. 7.7.2005 – IX R 56/04, BFH/NV 2006, 44; v. 9.6.2005 – IX R 68/03, BFH/NV 2006, 37).

24–27 Einstweilen frei.

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

#### 28 1. Staffelung der Prozentsätze nach der Art der Tätigkeit

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.

**Staffelung 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.

**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 zu gewähren (Abschn. 30 Abs. 3 LStR); eine Formulierung, die eine ausschließliche Gewährung der einen oder anderen StBefreiung vorsehen würde, fehlt. Eine solche Formulierung enthält etwa Abs. 3 Nr. 1, der eine *Erhöhung* des Zuschlagssatzes für Nachtarbeit vorsieht.

**Beispiel** (nach H 30 LStH 2007): 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 „vorbehaltenlich“ in Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 (im Ergebnis glA R 30 Abs. 4 LStR). Die FinVerw. gewährt die höhere StBefreiung auch, wenn der ArbG an Feiertagen nur einen Sonntagszuschlag zahlt; uE zutreffend, 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.

Im Schrifttum wird zT zwischen nicht begünstigten Gesamtzuschlägen und begünstigten (aufteilbaren) Mischzuschlägen unterschieden (so etwa KSM/v. BECKERATH, § 3b Rn. B 24 ff.); uE zu unscharf, denn auch ein Mischzuschlag ist Gesamtzuschlag. Die Rspr. unterscheidet klarer den nichtbegünstigten Zeitzuschlag vom Mischzuschlag. Beide Begriffe sind schließlich vom Pauschalentgelt für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit abzugrenzen (s.u.).

**Zeitzuschläge** fallen als erhöhter Arbeitslohn nicht unter die StBefreiung. Sie werden nicht für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt (BFH v. 14.6.1967 – VI R 226/66, BStBl. III 1967, 609; v. 24.11.1989 – VI R 92/88, BStBl. II 1990, 315; glA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer LSt., Bd. 2, 814/1 Rn. 27; FROTSCHER/HERRMANN, § 3b Rn. 24, und KSM/v. BECKERATH, § 3b Rn. B 24). Die FinVerw. bezeichnet diese Zuschläge als *Mehrarbeitszuschläge* (R 30 Abs. 5 LStR).

► *Bei Gesellschafter-Geschäftsführern grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen:* Gesonderte Vergütungen, die eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer für die Ableistung von Überstunden – auch für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit – zahlt, sind aus stl. Sicht regelmäßig vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und damit grds. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20), für die § 3b sachlich nicht gilt (stRspr. des BFH; aA WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStZ 2006, 691). Diese Vermutung der Veranlassung der Zahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis beruht auf der Überlegung, 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 v. 13.12.2006 – VIII R 31/05 (BStBl. II 2007, 393) soll das auch gelten für leitende Angestellte, die nicht nur mit einem Zwerganteil beteiligt sind; uE problematisch wegen der Abgrenzung, ob ein ArbN leitender Angestellter ist oder nicht. (krit. auch NEU, Anm. zur Vorinstanz, EFG 2005, 1800, sowie BRENNER, HFR 2005, 251).

► *Ausnahmsweise 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; v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307, sowie v. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131; vgl. dazu KORTH, AkStR 2005, 589; MORITZ, AktStR 2006, 144, sowie Anm. 8). Hierfür kann sprechen, dass die Vereinbarung auch mit vergleichbaren gesellschaftsfremden ArbN abgeschlossen wurde (OFD Frankf. v. 8.11.2005, DB 2005, 2606). Ein ArbN ist iS 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 Gesellschafter-Geschäftsführers (OFD Düss. v. 7.7.2005, DB 2005, 1489; grds. einschränkend FG Ba-Württ. v. 23.11.2005, EFG 2006, 440, rkr., mit Anm. NEU).

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 ver-

güet werden, der tatsächliche Arbeitseinsatz klar belegt werden kann und der Geschäftsführer für seinen besonderen Arbeitseinsatz nicht bereits eine anderweitige erfolgsabhängige Vergütung – etwa eine Gewinnbeteiligung – erhält (BFH v. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131 mwN; v. 19.7.2001 – I B 14/00, BFH/NV 2001, 1608 mwN; vgl. auch BFH v. 27.3.2001 – I B 52/00, StuB 2001, 773).

► *Stellungnahme zur Abgrenzung der Einkünfte aus § 19 und § 20 bei Gesellschafter-Geschäftsführern:* Die oa. Rspr. zum Fremdvergleich überzeugt nur im Grundsatz. Sie bietet auch Raum für Einzelfallgerechtigkeit, indem sie anerkennt, dass die Vermutung der Veranlassung der Überstundenvergütung durch das Gesellschaftsverhältnis im Einzelfall widerlegt werden kann. Jedoch besteht uE in der Fortentwicklung der Rspr. die Gefahr, dass die einzelnen sachlichen Kriterien für die Widerlegung der Vermutung unter zunehmender Zurückdrängung des systematischen Grundansatzes zulasten von Rechtsklarheit und Rechtssicherheit weiter ausdifferenziert oder erweitert werden. Daher sollte an der bisherigen restriktiven Handhabung festgehalten werden.

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; vgl. STACHE in B/B, § 3b Rn. 81 ff.; BLÜMICH/ERHARD, § 3b Rn. 10, jeweils mwN). Dies gilt erst recht dann, wenn die Vereinbarung von vornherein auf die Vergütung von Überstunden in der von § 3b begünstigten Zeiten beschränkt ist und/oder wenn außerdem eine Gewinnbeteiligung vereinbart ist.

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

Dieser Rspr. hat die FinVerw. mit BMF v. 28.12.1990 (BStBl. I 1991, 57) Rechnung getragen. 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 30 Abs. 5 LStR erfasst 5 Fälle unterschiedlichen Zusammentreffens von begünstigten Zuschlägen 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 30 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 30 Abs. 5 Satz 2 LStR regelt diese Fälle wie Fallgruppe 1.

3. Nur der Zuschlag für Mehrarbeit wird gezahlt.

Ein streifen Zuschlag iSv. § 3b ist nicht gegeben, s. R 30 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 Mischzuschlages in einen nach § 3b begünstigten Anteil und einen nicht begünstigten Anteil (R 30 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 Zuschlages wie bei Fallgruppe 4 (R 30 Abs. 5 Satz 4 LStR).

*Stellungnahme:* UE ist der Rspr. des BFH (Urt. v. 13.10.1989 – VI R 79/86 aaO) zuzustimmen. Bedenken bestehen allerdings, weil nach dem Wortlaut des Gesetzes ausschließlich Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit begünstigt werden sollen, jedoch bei einer Aufteilung von Mischzuschlägen auch Anteile stfrei gestellt werden, die nicht ausdrücklich als stfreie Zuschläge bezeichnet sind. Angesichts der Intention der Vorschrift, 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 zutreffend BFH v. 13.10.1989 – VI R 79/86 aaO). 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; problematisch uE insoweit R 30 Abs. 5 Satz 4 LStR, der § 366 BGB nicht Rechnung trägt (vgl. dazu FG Nürnberg. v. 26.3.1987, EFG 1987, 447, rkr. – uE kein Widerspruch zu BFH v. 13.10.1989 – VI R 79/86 aaO, denn im BFH-Fall wurden die stfrei belassenen Zuschläge sowohl für Nacht- als auch für Mehrarbeit gezahlt; glA FROTSCHER/HERRMANN, § 3b Rn. 25).

**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 30 Abs. 5 Satz 1 LStR). Anders als die Pauschalentschädigung wird der Zeitzuschlag (s.o.) nicht zur Abgeltung von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit geleistet.

Einstweilen frei.

31

## Erläuterungen zu Abs. 2: Begriffsbestimmungen zu Abs. 1

32

### I. Überblick

Abs. 2 enthält die Begriffsbestimmungen der Tatbestandsmerkmale Grundlohn, Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit, an die Abs. 1, aber auch Abs. 3 anknüpfen. Mit der Neuregelung des § 3b durch das StReformG 1990 hat der Gesetzgeber die bis zum VZ 1989 geltenden Begriffsbestimmungen (§ 3b Abs. 3 Nr. 1 aF) nahezu unverändert übernommen.

### II. Die einzelnen Begriffsbestimmungen

#### 33 1. Begriff des Grundlohns (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)

Nach der Definition des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 ist Grundlohn der laufende Arbeitslohn, der dem ArbN bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; zudem muss der Arbeitslohn in einen Stundenlohn umgerechnet werden (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 30 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. UE kann sich diese Größe von der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit unterscheiden, wenn der ArbN regelmäßig Überstunden abgeleistet hat. Ist keine regelmäßige Arbeitszeit vereinbart, so legt auch die FinVerw. die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden zugrunde (Abschn. 30 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 LStR). Da der Begriff der Arbeitszeit in diesem Sinne 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 (R 115 Abs. 1 LStR), das sowohl in Geld- als auch in Sachbezügen bestehen kann. Zur Bewertung der Sachbezüge s. § 8 Anm. 23 ff., 50 ff. und § 19 Anm. 110 ff. Soweit Aufwendungszuschüsse und vermögenswirksame Leistungen laufender Arbeitslohn sind, gehören sie mit zum Grundlohn. Das gilt auch für andere Zuschläge und Zulagen, die wegen der Besonderheit der Arbeit in der regelmäßigen Arbeitszeit gezahlt werden, zB Schichtzuschläge, Gefahren- oder Schmutzzuschläge etc. (R 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b LStR; vgl. BFH v. 19.4.2005 – IX R 15/04, BStBl. II 2005, 754, mit Anm. HEUERMANN, LSW Gr. 3, 1159, und v. 7.7.2005 – IX R 81/98 aaO, jeweils für Wechselschichtzuschläge).

*Nicht zum laufenden Arbeitslohn* und damit zum Grundlohn gehören nach FinVerw. Vergütungen für Überstunden und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit; das gilt auch für *sonstige Bezüge* wie Jubiläumszuwendungen, Umsatzbeteiligungen, einmalige Abfindungen und Entschädigungen, Tantiemen, Erfindervergütungen sowie Weihnachts- und Urlaubsgeld, ferner 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 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c LStR).

UE widerspricht diese Auslegung 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 (§ 11 Anm. 79). Die enge Auffassung der FinVerw. in R 30 Abs. 2 LStR zur Bestimmung des Begriffs „Grundlohn“ widerspricht der in R 115 Abs. 1 LStR enthaltenen Aufzählung, nach der ua. auch Mehrarbeitsvergütungen und Zuschläge (damit auch Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge) zum laufenden Arbeitslohn gehören (zum Teil glA FROTSCHER/HERRMANN, § 3b Rn. 18; HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer LSt., Bd. 2, 812/4, 813 Rn. 21, wonach es für die Bestimmung des Grundlohns nicht auf die Form der Steuererhebung ankommen könne).

**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 118 Abs. 2 und 3 LStR). Soweit Vorauszahlungen 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 118 Abs. 4 LStR). Ist ein Lohnzahlungszeitraum nicht feststellbar, gilt § 39b Abs. 5 Satz 4.

## 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.

**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 Lohnteilen, die von im Voraus bestimmbareren Verhältnissen abhängen, zB vermögenswirksame Leistungen sowie Beiträge zur Direktversicherung. Zu den *Grundlohnzusätzen* zählen alle Leistungen, die von nicht im Voraus bestimmbareren 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, Gefahrenzuschläge oder Fahrtkostenzuschuss. Basisgrundlohn und Grundlohnzusätze bilden den Grundlohn (R 30 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 4,35fachen der wöchentlichen Arbeitszeit anzusetzen (R 30 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 LStR).

Bei Empfängern von *Stücklohn* kann die Umrechnung in einen Stundenlohn unterbleiben (R 30 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 eingeschränkt: Der in einen Stundenlohn umzurechnende Grundlohn ist mit Wirkung ab VZ 2004 mit höchstens 50 € anzusetzen (s. Anm. 2 aE).

35 Einstweilen frei.

36 **3. 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 bestimmt. 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 (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 stpfl. ArbN* 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 stpfl. ArbN* mit Auslandseinkünften ist uE, soweit das Wohnsitzprinzip uneingeschränkt gilt (s. § 19 Anm. 94) und eine inländ. StPfl. 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).

#### 4. 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 iSd. gewerberechtl. und arbeitsrechtl. Bestimmungen (maßgebend für Ladenschluss, Arbeitszeitschutz und Sonntagsarbeit; s. auch Anm. 10) und allgemeine Feiertage iSd. 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 gesetzl. Feiertage waren früher durch Ges. v. 27.2.1934 (RGBl. I 1934, 129) reichs einheitlich bestimmt; heute ist bundesgesetzlich nur der „Tag der Deutschen Einheit“ (3.10.; bis 1991: 17.6.) 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. Hinzu kommen können in katholischen Gegenden Heilige Drei Könige (6.1.), Fronleichnam, Mariä Himmelfahrt (15.8.) und Allerheiligen (1.11.); in evangelischen Gegenden Buß- und Betttag (nur noch in Sachsen) und der Reformationstag (in den fünf östlichen Flächenländern).

► *Rosenmontag oder Weiberfastnacht* fallen daher nicht unter die StBegünstigung. Keine gesetzl. Feiertage sind auch der 24. und 31.12., 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 gesetzl. Feiertagen zählen (sie fallen stets auf einen Sonntag und bedürfen daher nicht eines gesonderten arbeits- und gewerberechtl. Feiertagschutzes), 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 gesetzl. Feiertagen iSd. Abs. 1 Nr. 3 (R 30 Abs. 3 Satz 3 LStR).

UE im Hinblick auf Art. 20 Abs. 3 GG bedenklich, aber als Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut zur Vermeidung eines sinnwidrigen Ergebnisses gerade noch vertretbar (s. Einf. ESt. Anm. 637 u. 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 anfele. 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 Gleichbe-

handlung 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. StPflcht bei Auslandseinsätzen unterliegen (§ 19 Anm. 94), ist uE zur Bestimmung der gesetzlichen 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 u. Anm. 36 aE.

38–39 Einstweilen frei.

40

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

Abs. 3 Nr. 1 sieht eine Erhöhung des streifen 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 so genannten „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 % 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:** Gem. 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).

41–49 Einstweilen frei.

## ABC der Zuschläge

**Apothekenangestellte:** Der für jede als Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit geleistete Arbeitsstunde neben der Grundvergütung gezahlte Zuschlag ist stfrei, soweit er die Zuschlagssätze nach § 3b nicht übersteigt; keine StBefreiung der Vergütung für die Notdienstbereitschaft (OFD Hamb. v. 21.2.1983, StEK EStG § 3b Nr. 24).

**Artisten in Nachtbetrieben**, die ausschließlich zur Nachtarbeit verpflichtet sind, erhalten für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit einen nach § 3b stfreien Zuschlag iHv. 60 % der Grundgage (FinMin. NRW v. 9.2.1982, StEK EStG § 3b Nr. 23). UE überholt durch die Neufassung des § 3b ab VZ 1990, denn danach ist Nachtarbeit an Werktagen nur mit 25 % (Abs. 1 Nr. 1) bzw. 40 % (Abs. 3 Nr. 1) begünstigt; für Nachtarbeit an Sonn- und Feiertagen gelten jedoch höhere Prozentsätze (s. Anm. 28). Zur grundsätzlichen Problematik der Begünstigung „einheitlicher“ Zuschläge, in denen auch stpfl. Anteile enthalten sind, s. Anm. 30; glA offenbar KSM/v. BECKERATH, § 3b Rn. B 74.

**Beamte der (ehemaligen) Bundesbahn und Bundespost:** Schichtzulagen, die den Beamten gem. § 22 Abs. 5 ErschwerniszulagenVO aF für tatsächlich geleistete Nachtarbeit gezahlt wurden, sind stfreie Nachtarbeitszuschläge iSv. § 3b, soweit sie die Grenzen der Vorschrift nicht übersteigen (koord. Ländererlass Brandenb. u. Thüringen v. 23.7.1993 bzw. 12.8.1993, OFD Düss. v. 23.7.1993, StEK EStG § 3b Nr. 50; vgl. auch OFD Karlsruhe v. 20.9.1993, FR 1993, 788).

**Bereitschaftsdienst** für Ärzte s. Anm. 23, für Angestellte in Apotheken s. „Apothekenangestellte“.

**Betriebsratsmitglieder:** Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, die in der Vergütung freigestellter Betriebsratsmitglieder enthalten sind, sind mangels geleisteter Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nicht nach § 3b begünstigt (s. Anm. 23).

### **Bordpersonal von Luftverkehrsgesellschaften:**

► *Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit* für Bordpersonal der DLT Deutsche Luftverkehrsgesellschaft mbH bzw. der Aero Lloyd Flugreisen GmbH & Co. Luftverkehrs KG iHv. 23,35 % des Grundgehalts ist nach § 3b stfrei. Keine StBefreiung, wenn Zuschlag für Zeiten des Urlaubs oder der Erkrankung weitergezahlt oder als Teil eines zusätzlichen Gehalts gezahlt wird (OFD Köln v. 29.11.1982 und v. 20.6.1985, StEK EStG § 3b Nr. 26 und Nr. 31).

► *Schichtzulagen* für Bordpersonal der Deutschen Lufthansa AG und der Condor Flugdienst GmbH sind stfrei; keine StFreiheit der Schichtzulage, wenn sie für Zeiten des Urlaubs oder einer Erkrankung weitergezahlt wird und soweit sie als Teil einer zusätzlichen Vergütung (zB Urlaub oder Weihnachten) gezahlt wird (FinSen. Hamburg v. 23.12.1985 u. FinSen. Bremen v. 14.1.1986, StEK EStG § 3b Nr. 32).

**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 u. FinMin. Hessen v. 23.12.1992, 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 Misch-

zuschlag (Nacht- und Mehrarbeit) nach § 7 Nr. 1. 2. 5 MTV iHv. 20 % des Ecklohns (BMF v. 19.12.1989, StEK EStG § 3b Nr. 38).

**Erschwerniszulagen:** s. „Beamte der (ehemaligen) Bundesbahn und Bundespost“.

**Fiktive Zuschläge** sind nicht begünstigt (s. Anm. 23).

**Fluglotsen:** Zulage an ArbN im Flugsicherungsdienst zum Ausgleich für die mit Schichtarbeit verbundenen allgemeinen Erschwernisse ist nicht nach § 3b stfrei (FG Ba-Württ. v. 21.5.1981, EFG 1981, 549, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 23.7.1981, EFG 1982, 232, rkr.).

**GmbH-Geschäftsführer:** s. Anm. 30.

**Heiligabend und Silvester:** Zuschläge, die am 24. bzw. 31.12. gezahlt werden, sind aus Vereinfachungs- und Gleichbehandlungsgründen ab 14 Uhr stfrei (BMF v. 6.5.1985, StEK EStG § 3b Nr. 29).

**Hochseefischerei:** An die Kutterbesatzungen gezahlte Fanganteile in der kleinen Hochsee- und Küstenfischerei mit Hochseekuttern können in bestimmten Grenzen nach § 3b stfrei sein (FinSen. Hamburg v. 5.7.1985, StEK EStG § 3b Nr. 30).

**Hotel- und Gaststättengewerbe, Prozentempfänger:** Ein aus einer Umsatzbeteiligung herausgerechneter Zuschlag ist nicht stfrei nach § 3b, da insoweit weder ein echter Zuschlag gegeben ist noch der Zuschlag neben dem Grundlohn gezahlt wird (koordin. Ländererlass Nds. v. 5.12.1975, OFD Hannover, LStK § 3b EStG Nr. 3).

**Krankenhausbedienstete:** s. „Bereitschaftsdienst für Ärzte“.

**Leitende Angestellte:** s. Anm. 30.

**Lohnfortzahlung im Krankheitsfall:** Das im Krankheitsfall gezahlte Entgelt hat lediglich früher einmal geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zur Bemessungsgrundlage und ist deshalb mangels *tatsächlich* geleisteter Arbeit zu begünstigten Zeiten nicht stfrei (s. BAG v. 31.5.1978 – 5 AZR 116/77, DB 1978, 1652, sowie Anm. 23).

**Mehrarbeitszuschläge** sind nicht begünstigt (s. Anm. 30).

**Mehrflugstundenvergütung:** s. Anm. 21, kein Zuschlag iSd § 3b.

**Mischzuschläge:** s. Anm. 30.

**Mutterschutz:** Im Mutterschutzlohn enthaltene Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit sind mangels *tatsächlich* geleisteter Arbeit zu begünstigten Zeiten nicht stfrei (s. BFH v. 26.10.1984 – VI R 199/80, BStBl. II 1985, 57, sowie Anm. 23).

**Öffentlicher Dienst:** Seit 1.1.1990 ist die stl. Behandlung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, die aufgrund BAT, Manteltarifvertrags für Arbeiter des Bundes bzw. MTV für Arbeiter der Länder oder nach dem Bundesmanteltarifvertrag für Arbeiter gemeindlicher Verwaltungen und Betriebe gezahlt werden, ausschließlich in § 3b EStG und R 30 LStR geregelt. Das gilt auch für Zulagen für Dienst zu ungünstigen Zeiten nach der ErschwerniszulagenVO (BMF v. 13.12.1989, BStBl. I 1990, 137; s. auch „Beamte der [ehemaligen] Bundesbahn und Bundespost“). Für *Kraftwagenführer im Öffentlichen Dienst* und *Zeit- und Fabrdienstzuschläge im kommunalen Bereich* s. FinMin. Bayern v. 24.7.1990, StEK EStG § 3b Nr. 42. Für *ArbN in Nahverkehrsbetrieben* gilt: Tarifliche Zuschläge für Tätigkeit an dienstplanmäßig freien Tagen sind nicht nach § 3b stfrei (FinMin. Schl.-Holst. v. 25.11.1976, StEK EStG § 3b Nr. 7).

**Pauschalierte Zuschläge** sind nicht begünstigt (s. Anm. 23).

**Prozentempfänger:** s. „Hotel- und Gaststättengewerbe“.

**Schichtzulagen:** s. „Beamte der (ehemaligen) Bundesbahn und Bundespost“.

**Seelotsen:** Lotsen sind nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 freiberuflich tätig und können daher die nur für ArbN in Betracht kommende StFreiheit nach § 3b nicht in Anspruch nehmen (vgl. BFH v. 21.5.1987 – IV R 339/84, BStBl. II 1987, 625).

**Seeschiffahrt:** Zur stl. Behandlung der Vergütungen für Unterbesetzung in der Seeschiffahrt vgl. OFD Hannover v. 13.6.1986, StEK EStG § 3b Nr. 33. Auf die Flagge, unter der das Schiff fährt, kommt es bei einer Entlohnung entsprechend dem Heuer-Tarifvertrag für Deutsche Seeschiffahrt nicht an; s. FG Hamburg v. 30.5.1986, EFG 1986, 546, rkr.

**Silvester:** s. „Heiligabend und Silvester“.

**Spielbankenpersonal:** Zuschläge an spieltechnisches Personal von Spielbanken sind nur dann nach § 3b stfrei, wenn sie neben dem Grundlohn und für effektiv geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden; die Zuschlagsermittlung durch bloße Herausrechnung aus der Endvergütung ist unzulässig (OFD Hannover v. 22.1.1976, LStK § 3b EStG Nr. 4).

**Stücklohn:** s. Anm. 34 aE.

**Theaterbetriebszuschläge:** keine StFreiheit mangels Verrechnung mit tatsächlich geleisteter Arbeit (s. OFD Hannover v. 15.10.1982, LStK § 3b EStG Nr. 16); FG Ba.-Württ. v. 4.11.1998 (EFG 1999, 214, rkr.): keine StFreiheit, wenn allgemeine Erschwernisse abgegolten werden.

**Übertarifliches Gehalt:** aus übertariflichem Gehalt herausgerechneter Zuschlag für ungünstige Arbeitszeit nicht stfrei nach § 3b, da nicht *neben* dem Grundlohn gezahlt (Nds. FG v. 31.5.1975, EFG 1976, 129, rkr.).

**Urlaubsgeld:** Sofern bei Berechnung des Urlaubsgelds Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit als Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden, keine StFreiheit mangels tatsächlich geleisteter Arbeit (s. BFH v. 28.6.1957 – VI 84/56 U, BStBl. III 1957, 302).

**Wechselschichtzulage** s. „Fluglotse“ u. Anm. 23 und 33.

