

**Bundesfinanzhof**  
**Urt. v. 13.10.1989, Az.: VI R 79/86**

---

**Steuerfreier Zuschlag; Festlegung; Tarifvertrag; Erschwernisgrund; Mischzuschlag; Nachtarbeit; Mehrarbeit; Aufteilung**

**Gericht:** BFH

**Entscheidungsform:** Urteil

**Datum:** 13.10.1989

**Referenz:** JurionRS 1989, 10891

**Aktenzeichen:** VI R 79/86

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

Niedersächsisches FG

**Rechtsgrundlage:**

§ 3b Abs. 1 EStG 1979

**Fundstellen:**

BFHE 159, 308 - 314

BB 1990, 901-902 (Volltext mit amtl. LS)

BB 1990, 695 (amt. Leitsatz)

BFH/NV 1990, 26

BStBl II 1991, 8-11 (Volltext mit amtl. LS)

DB 1990, 969 (amt. Leitsatz)

DStR 1990, 245 (Volltext mit amtl. LS)

HFR 1990, 356-357 (Volltext mit amtl. LS)

---

**BFH, 13.10.1989 - VI R 79/86**

**Amtlicher Leitsatz:**

1. § 3b Abs. 1 Satz 2 EStG in der bis zum 31. Dezember 1989 geltenden Fassung setzt nicht voraus, daß der steuerfreie Zuschlag ausdrücklich betragsmäßig festgelegt ist. Vielmehr genügt es, daß im Tarifvertrag ausreichend bestimmte Angaben enthalten sind, aus denen der Zuschlag für den steuerfreien Erschwernisgrund dem Grunde und der Höhe nach abgeleitet werden kann (Änderung der Rechtsprechung).

2. Ein tarifvertraglicher Mischzuschlag, der sowohl Nachtarbeit als auch Mehrarbeit abgelden soll, kann im Verhältnis der in demselben Tarifvertrag für reine Nachtarbeit und reine Mehrarbeit vereinbarten Zuschlagsätze aufzuteilen sein.

**Tatbestand:**

- 1 Bei der Klägerin, Revisionsbeklagten und Anschlußrevisionsklägerin (Klägerin) führte der Beklagte, Revisionskläger und Anschlußrevisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) im Januar 1982 eine die Jahre 1979 bis 1981 betreffende Lohnsteuer-Außenprüfung durch. Dabei stellte der Prüfer fest, daß

die Klägerin den Arbeitnehmern, die während der Nacht Mehrarbeit geleistet hatten, tarifvertraglich festgelegte Zuschläge steuerfrei ausgezahlt hatte.

- 2 In § 6 des damals geltenden Manteltarifvertrags für die Arbeitnehmer von ... waren folgende Zuschläge zum Grundlohn vorgesehen:
- 3 1. Zuschlag für Mehrarbeit 25 v. H.
- 4 2. Zuschlag für Nachtarbeit, die
- 5 gleichzeitig Mehrarbeit ist 60 v. H.
- 6 3. Zuschlag für Nachtarbeit 15 v. H.
- 7 4. Zuschlag für Arbeit an Sonntagen 70 v. H.
- 8 5. Zuschlag für Arbeit an gesetzlichen
- 9 Feiertagen, auch wenn diese auf
- 10 einen Sonntag fallen 150 v. H.
- 11 Beim Zusammentreffen mehrerer Zuschläge war der jeweils höhere zu zahlen.
- 12 Das FA vertrat die Ansicht, daß beim Zusammentreffen von Nachtarbeit und Mehrarbeit nur ein Zuschlag in Höhe des Nachtzuschlags steuerfrei bleiben könne; der diesen Zuschlag übersteigende Anteil entfalle auf Mehrarbeit und sei deshalb als laufender Arbeitslohn dem Steuerabzug zu unterwerfen. Da die Klägerin der Pauschalierung grundsätzlich zugestimmt und der Prüfer einen Durchschnittsbruttosteuersatz von 24,8 v. H. errechnet hatte, unterwarf das FA 75 v. H. der Zuschläge für Nacht- und Mehrarbeit einem Nettosteuersatz von 33 v. H. Die Lohnsteuer forderte das FA durch Nachforderungsbescheid vom 23. Februar 1982 bei der Klägerin nach.
- 13 Die dagegen gerichtete Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte im wesentlichen aus:
- 14 Im Gegensatz zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 16. Juni 1978 VI R 33/76 (BFHE 125, 383, BStBl II 1978, 574) handle es sich hier um einen Mischzuschlag. Denn der im Tarifvertrag vorgesehene Nachtzuschlag von 15 v. H. habe anscheinend sowohl regelmäßige Nachtarbeit (z. B. von Pförtnern, Bewachungspersonal und Schichtarbeitern) als auch gelegentliche Nachtarbeit (im Rahmen der 40-Stunden-Woche) abgeltend sollen. Jedenfalls lasse sich dem Tarifvertrag nicht entnehmen, daß der Zuschlag von 60 v. H. ein reiner Nachtzuschlag für gelegentliche Nachtarbeit sein solle. Vielmehr spreche der Umstand, daß die Tarifpartner auch einen reinen Mehrarbeitszuschlag (25 v. H.) vereinbart hätten, dagegen, daß der streitige Zuschlag von 60 v. H. ein reiner Nachtzuschlag sei.
- 15 Die Regelung, daß beim Zusammentreffen mehrerer Zuschläge nur der jeweils höhere zu zahlen sei, stehe der Annahme eines Mischzuschlags für den Zuschlag von 60 v. H. ebenfalls nicht entgegen; denn da es hier um einen einheitlichen Zuschlag gehe, laufe jene Tarifvorschrift für diesen Kollisionsfall leer.
- 16 Der Auffassung des FA, der Zuschlag könne nur in Höhe des reinen Nachtzuschlags steuerfrei bleiben, weil eine Aufteilung im Tarifvertrag nicht vorgenommen worden sei, folge das Gericht allerdings nicht. Denn die tarifvertragliche Vereinbarung sei insoweit auslegungsfähig. Es sei nicht anzunehmen, daß der Zuschlag deshalb angehoben worden sei, weil er die bei Nacht geleistete

Mehrarbeit abgelten solle. Die Bezeichnung des Zuschlags primär als Nachtzuschlag und die von der Klägerin und den am Abschluß des Tarifvertrags beteiligten Gewerkschaften vertretene Auffassung deuteten vielmehr darauf hin, daß die Arbeit zur Nachtzeit für die Höhe ausschlaggebend gewesen sei. Da jedoch die Überlegungen der Tarifpartner weder im Tarifvertrag selbst noch in einer Anlage dazu Niederschlag gefunden hätten, müsse der hier zu beurteilende Mischzuschlag in dem Verhältnis auf Nachtarbeit und Mehrarbeit aufgeteilt werden, in dem die entsprechenden "reinen" Zuschläge zu zahlen seien. Da der reine Nachtzuschlag 15 v. H. und der Zuschlag für reine Mehrarbeit 25 v. H. des Grundlohns betrügen, stünden sie im Verhältnis von 3/8 zu 5/8; auf die Nachtarbeit entfalle somit ein Zuschlag von 22,5 v. H. Danach seien 3/8 der insgesamt gezahlten Zuschläge steuerfrei zu lassen, 5/8 seien als Arbeitslohn nachzuersteuern.

- 17 Der im BFH-Urteil vom 23. Januar 1981 VI R 190/77 (BFHE 132, 446, BStBl II 1981, 371) vertretenen Auffassung, beim Fehlen eines Aufteilungsmaßstabs könne ein Mischzuschlag nur in Höhe des im Tarifvertrag vorgesehenen reinen Nachtzuschlags steuerfrei bleiben, folge der Senat nicht. Sie führe im Ergebnis dazu, die Anhebung des Zuschlags ausschließlich dem auf die Mehrarbeit entfallenden Anteil zuzurechnen. Das sei insoweit widersprüchlich, als der BFH (a. a. O.) einleitend ausgeführt habe, daß es nicht möglich sei, die Erhöhung des Gesamtzuschlags einem der beiden Tätigkeitsmerkmale eindeutig zuzuordnen. Im übrigen sei es auch verfehlt, den Tarifpartnern zu unterstellen, daß sie bei der Festsetzung eines Mischzuschlags, der höher sei als die Summe des Nachtzuschlags und des Mehrarbeitszuschlags allein den steuerpflichtigen Zuschlagsanteil (Mehrarbeitszuschlag) hätten erhöhen wollen.
- 18 Entgegen der Auffassung des FA sei die Lohnsteuer mit einem Bruttosteuersatz festzusetzen. Denn der nach § 40 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der bis Ende 1982 geltenden Fassung zu ermittelnde Pauschsteuersatz sei nicht auf einen Nettosteuersatz hochzurechnen.
- 19 Gegen das Urteil des FG richtet sich die Revision des FA, mit der dieses die Verletzung materiellen Rechts rügt. Es meint, nach § 3b EStG i. V. m. Abschn. 17 Abs. 6 Nr. 3 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) und der höchstrichterlichen Rechtsprechung hätte der Zuschlag nur in Höhe von 15 v. H. des Grundlohnes als Nachtarbeitszuschlag steuerfrei bleiben dürfen. Denn Mischzuschläge, die sich aus Zuschlägen für Mehrarbeit und aus solchen für Nachtarbeit zusammensetzten, könnten nur hinsichtlich eines solchen Anteils steuerfrei bleiben, der sich dem Grunde und der Höhe nach aus dem Tarifvertrag ergebe oder zumindest eindeutig aus ihm abzuleiten sei. Ergebe sich dagegen - wie hier - aus dem Tarifvertrag keine derartige Aufteilung des Mischzuschlags, so sei dieser nur in Höhe des im Tarifvertrag festgesetzten Satzes für reine Nachtarbeit (hier 15 v. H.) steuerfrei. Das FG habe demgegenüber lediglich eine Schätzung vorgenommen, die in der tarifvertraglichen Vereinbarung keine Grundlage finde.
- 20 Das FA beantragt, die Vorentscheidung insoweit aufzuheben und die Anfechtungsklage kostenpflichtig als unbegründet abzuweisen, als Steuerfreiheit für einen Mischzuschlag für Nachtarbeit, die gleichzeitig Mehrarbeit ist, in Höhe von mehr als 15 v. H. gewährt worden ist.
- 21 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 22 Sie hat Anschlußrevision eingelegt, mit der sie sinngemäß beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und der Klage in vollem Umfang stattzugeben.
- 23 Zur Begründung ihrer Anschlußrevision trägt die Klägerin im wesentlichen vor:
- 24 Der Streitfall unterscheide sich von demjenigen des Urteils in BFHE 125, 383, BStBl II 1978, 574 nicht. Denn im Manteltarifvertrag des BFH-Falles sei auch die Vereinbarung getroffen gewesen, daß bei einem Zusammentreffen mehrerer Zuschläge für die gleiche Arbeitszeit nur der jeweils höhere Zuschlag gezahlt werden solle. Trotzdem habe der BFH nicht angenommen, daß es sich um einen Mischzuschlag handele. Davon sei das FG im vorliegenden Streitfall abgewichen. Denn es habe hier einen Mischzuschlag angenommen und in den vorstehenden Ausführungen des BFH sogar eine Bestätigung für seine Ansicht gesehen.

- 25 Im übrigen sei zu beanstanden, daß das FA den Vertragspartnern des Manteltarifvertrages praktisch die Kompetenz abspreche, für Arbeitszeiten, die mit einer besonders hohen körperlichen Anstrengung und Belastung verbunden seien, entsprechend hohe Zuschläge festzusetzen. Im Urteil in BFHE 132, 446, BStBI II 1981, 371 habe der BFH den Tarifvertragspartnern diese Regelungskompetenz aber bereits zuerkannt. Auch deshalb sei die vom FG vorgenommene Aufteilung unzulässig.
- 26 Das FA beantragt, die Anschlußrevision zurückzuweisen.

### Entscheidungsgründe

- 27 1. Nach § 3b Abs. 1 EStG sind u. a. tarifvertragliche Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, steuerfrei. Die Zuschläge müssen in einem Gesetz oder in einem Tarifvertrag dem Grunde und der Höhe nach festgelegt sein.
- 28 Aus dieser Vorschrift ergeben sich Schwierigkeiten in Fällen, in denen im Tarifvertrag ein einheitlicher Zuschlag für zwei Erschwernisgründe festgelegt ist, von denen nur einer zur Steuerfreiheit des Zuschlags führt (sog. Mischzuschlag).
- 29 Daß es sich im Streitfall um einen derartigen Mischzuschlag handelt, hat das FG ohne Rechtsirrtum angenommen. Zutreffend ist es davon ausgegangen, daß der Zuschlag von 60 v. H. bei gleichzeitigem Vorliegen von Nacht- und Mehrarbeit für beide vorgenannten Erschwernisse gezahlt wird.
- 30 Der Klägerin ist zuzugeben, daß die Formulierung in § 6 Nr. 2 des Manteltarifvertrages ("Zuschlag für Nachtarbeit, die gleichzeitig Mehrarbeit ist") - für sich betrachtet - auch die Auslegung zulassen würde, bei gleichzeitigem Vorliegen von Nacht- und Mehrarbeit solle nur die erstere mit dem hohen Zuschlag von 60 v. H. abgegolten werden. Richtig ist auch, daß eine derartige tarifvertragliche Regelung zulässig und - jedenfalls grundsätzlich - steuerlich anzuerkennen wäre. Das hat der Senat im Urteil in BFHE 125, 383, BStBI II 1978, 574 entschieden.
- 31 Betrachtet man die tarifvertragliche Regelung der zu zahlenden Zuschläge jedoch im Zusammenhang, so ergibt sich, daß der Zuschlag von 60 v. H. nicht allein für Nachtarbeit gezahlt wurde. Denn die Regelung sieht separate Zuschläge für Nachtarbeit (15 v. H.) und Mehrarbeit (25 v. H.) vor. Daraus folgt nicht nur, daß Nachtarbeit auch ohne Mehrarbeit vorliegen kann und dann mit dem niedrigen Zuschlagssatz von 15 v. H. entgolten wird, sondern auch, daß Nachtarbeit und Mehrarbeit selbständige Erschwernisgründe für die Zahlung von Zuschlägen sind, die jeweils nach ihren eigenen Voraussetzungen zu beurteilen sind. Da der Tarifvertrag daneben noch eine Regelung für "Nachtarbeit, die gleichzeitig Mehrarbeit ist", trifft, soll der einheitlich hohe Zuschlag beide Einzeler Schwernisse gleichzeitig abgelden. Das Urteil in BFHE 125, 383, BStBI II 1978, 574 steht dem nicht entgegen, da in dem dort zu beurteilenden Tarifvertrag - im Gegensatz zum vorliegenden Streitfall - kein separater Zuschlag für reine Nachtarbeit enthalten war.
- 32 2. Der Senat folgt dem FG auch darin, daß die als Mischzuschlag gezahlten Beträge im Verhältnis des im Tarifvertrag für reine Nachtarbeit festgesetzten Zuschlages (15 v. H.) zu dem Zuschlag aus reiner Mehrarbeit (25 v. H.), also im Verhältnis 3/8 zu 5/8, aufzuteilen sind.
- 33 Der BFH hat bisher versucht, die sich bei der Beurteilung von Mischzuschlägen der hier vorliegenden Art aus dem Wortlaut des § 3b Abs. 1 Satz 2 EStG ("in einem Gesetz oder in einem Tarifvertrag dem Grunde und der Höhe nach festgelegt") ergebenden Schwierigkeiten dadurch zu lösen, daß er Steuerfreiheit nur in Höhe des für den begünstigten Erschwernisgrund im Tarifvertrag separat festgesetzten Zuschlagssatzes angenommen hat. Im Urteil in BFHE 132, 446, BStBI II 1981, 371 (unter II. 2. der Entscheidungsgründe), das insoweit dem vorliegenden Streitfall entspricht, hat er deshalb Steuerfreiheit nur in Höhe des dort für reine Nachtarbeit vorgesehenen

Zuschlags von 25 v. H. des Grundlohns angenommen. Diese Auffassung ist auch in die LStR übernommen worden ( Abschn. 17 Abs. 7 Nr. 3 Satz 3 LStR 1987).

- 34** Nach erneuter Überprüfung hält der Senat an dieser Rechtsprechung nicht mehr fest.
- 35** Zu Recht hat das FG bereits darauf hingewiesen, daß die bisherige Handhabung zu unbefriedigenden Ergebnissen führt. Denn im Zweifel entspricht es dem Willen der Tarifpartner gerade nicht, bei einem Mischzuschlag, der höher als die Summe der Einzelzuschläge ist, davon auszugehen, daß allein der steuerpflichtige Teil (hier der Mehrarbeitszuschlag) erhöht werden soll, der steuerfreie Teil (hier Nachtarbeitszuschlag) dagegen unverändert bleibt. Bei konsequenter Verfolgung der Auffassung, daß nur ein im Tarifvertrag betragsmäßig ausdrücklich festgelegter Zuschlag steuerfrei sein könne, müßte sogar ein noch unbilligeres Ergebnis in Kauf genommen werden. Denn für Mischzuschläge enthielt der dem vorgenannten Urteil zugrunde liegende Tarifvertrag (wie auch der hier zu beurteilende Tarifvertrag) überhaupt keine betragsmäßige Aufteilung, so daß der Mischzuschlag - streng genommen - auch nicht in Höhe des Zuschlagssatzes von 25 v. H. hätte steuerfrei bleiben dürfen.
- 36** Indem der Senat dieses Ergebnis bereits im Urteil in BFHE 132, 446, BStBl II 1981, 371 vermied, hat er die Bestimmungen des Tarifvertrages im Grunde dahin ausgelegt, daß der Mischzuschlag jedenfalls in Höhe von 25 v. H. reine Nachtarbeit abgelte, und diesen Anteil steuerfrei gelassen, weil er dem Grunde und der Höhe nach im Tarifvertrag selbst festgelegt sei.
- 37** Der Senat geht nunmehr davon aus, daß der Wortlaut des § 3b Abs. 1 Satz 2 EStG ("in einem Gesetz oder in einem Tarifvertrag dem Grunde und der Höhe nach festgelegt") nicht bedeutet, daß der steuerfreie Zuschlagssatz stets ausdrücklich betragsmäßig fixiert sein müsse. Vielmehr genügt es, daß im Tarifvertrag ausreichend bestimmte Angaben enthalten sind, aus denen der Zuschlag für den steuerfreien Erschwernisgrund dem Grunde und der Höhe nach abgeleitet werden kann. Denn Tarifverträge sind (in ihrem normativen Teil) wie Gesetze der Auslegung fähig (Schaub, Arbeitsrechtshandbuch, 6. Aufl., S. 1306, m. w. N. in Fußnote 12). Daß im vorliegenden Zusammenhang für Tarifverträge strengere Grundsätze gelten sollten als für Gesetze, ist dem Wortlaut des § 3b EStG nicht zu entnehmen. Vielmehr spricht die gleichwertige Nennung beider Normenarten im Gesetzestext zusätzlich für ihre Gleichbehandlung im Rahmen der Auslegungsfähigkeit. Zugleich folgt daraus aber auch, daß in dem hier zu beurteilenden Zusammenhang keine weitergehende Berücksichtigung subjektiver Auslegungselemente in Betracht kommt als bei Gesetzen.
- 38** Es sind somit Fälle denkbar, in denen die Höhe eines steuerfreien Zuschlags aus dem Tarifvertrag auch dann genügend bestimmt ableitbar ist, wenn sie dort nicht ausdrücklich festgelegt ist. Dies kommt namentlich in Betracht, wenn die Tarifpartner, wie hier, im Tarifvertrag für zwei Erschwernisgründe bestimmte Zuschlagssätze vereinbart, für einen entsprechenden Mischzuschlag aber keine ausdrückliche Aufteilung festgelegt haben. Entspricht in einem solchen Fall der Mischzuschlag der Summe der Einzelzuschläge, so liegt es nahe, ihn nach dem Verhältnis der Einzelzuschläge aufzuteilen. Denn ein dahin gehender Wille der Tarifpartner ergibt sich einmal daraus, daß sie die Bewertung beider Erschwernisgründe in Einzelzuschlägen entsprechend festgelegt haben, und nichts dafür spricht, daß beim Zusammentreffen beider Erschwernisgründe etwas anderes gelten soll. Darüber hinaus verbietet es die Lebenserfahrung, den Tarifpartnern zu unterstellen, sie hätten etwa den steuerpflichtigen Zuschlag auf Kosten des steuerfreien erhöhen wollen.
- 39** Hätte sich im Streitfall also der Zuschlagssatz für "Nachtarbeit, die gleichzeitig Mehrarbeit ist", auf 40 v. H. belaufen, so wäre dieser einheitliche Zuschlagssatz im Verhältnis von 15 : 25 auf Nachtarbeit und Mehrarbeit aufzuteilen gewesen. Nichts anderes kann aber gelten, wenn der einheitliche Zuschlagssatz, wie hier, höher als 40 v. H. ist. Das Verhältnis, in dem die Tarifpartner Nachtarbeit und Mehrarbeit belohnen wollten, bleibt auch in diesem Fall unverändert 15 : 25, entsprechend der Festlegung für die beiden Einzelerchwernisse im Tarifvertrag. Auch hier verbietet es die Lebenserfahrung, den Tarifpartnern zu unterstellen, sie hätten die Erhöhung einseitig zu Lasten des

steuerfreien Nachtarbeitszuschlags vornehmen wollen.

- 40** Gleiche Erwägungen hatte der Senat bereits im Urteil in BFHE 132, 446, BStBl II 1981, 371 (375 linke Spalte Abs. 2) für den Fall angestellt, daß die tarifvertragliche Aufteilung eines Mischzuschlags gegen § 6 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) verstoßen sollte, weil ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegen könnte. Nach heutiger Erkenntnis des Senats kann die Auslegung des § 3b Abs. 1 EStG und der dort in Bezug genommenen Bestimmungen eines Tarifvertrages aber nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, je nachdem, ob die Tarifpartner - wie hier - keine ausdrückliche Regelung über die Aufteilung des Mischzuschlags getroffen oder aber eine solche vereinbart haben, die steuerlich nach § 6 StAnpG bzw. ab 1. Januar 1977 nach § 42 der Abgabenordnung (AO 1977) nicht akzeptiert wird.
- 41** Da somit das FG zu Recht den als Mischzuschlag gezahlten Betrag in Höhe von  $\frac{3}{8}$  steuerfrei gelassen und den Rest als steuerpflichtig angesehen hat, sind beide Rechtsmittel unbegründet.
- 42** 1) Vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 28. Dezember 1990 - IV B 6 - S 2343 - 61/90 - (BStBl I 1991 S. 57).