

## Finanzgericht Düsseldorf, 10 K 410/17 H (L)

**Datum:** 27.11.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 410/17 H (L)  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2020:1127.10K410.17H.L.00

**Tenor:** **Die Klage wird abgewiesen.**  
**Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.**

**Tatbestand:** 1

Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids. In der Sache geht es 2  
darum, ob die Voraussetzungen für die Gewährung steuerfreier Zuschläge für Sonntags-,  
Feiertags- und Nachtarbeit (im Folgenden auch kurz SFN-Zuschläge genannt) vorliegen.

Die Klägerin betreibt ein Kino. In den Streitjahren 2010 bis 2014 beschäftigte sie u.a. die 3  
Arbeitnehmer B, C, D, E und F, denen sie neben dem Grundlohn eine monatliche Pauschale  
für Nacht- und/oder Sonntagsarbeit zahlte. Die Zuschläge wurden in den Lohnabrechnungen  
gesondert ausgewiesen und nicht der Lohnsteuer unterworfen. Die Auszahlung gestaltete  
sich im Einzelnen wie folgt:

B 4

B wurde zum 01.07.2000 als Theaterleiter angestellt. Die wöchentliche Arbeitszeit betrug 40 5  
Stunden, wobei die tägliche Arbeitszeit erst nach der Erledigung des vollständigen  
Tagesabschlusses enden sollte. Die monatliche Bruttovergütung betrug anfänglich 5.000 DM  
(im Streitzeitraum 3.141,14 € bzw. 4.344,96 €). B wurden in den Jahren 2010 bis 2014  
zusätzlich zum Grundgehalt monatlich 180 € als Nachzuschlag und 170 € als Zuschlag für  
Sonntagsarbeit steuerfrei ausgezahlt. Eine Regelung dazu, dass der Arbeitnehmer Anspruch  
auf Zuschläge für Nacht- und Sonntagsarbeit hat, enthält der Arbeitsvertrag vom 01.07.2000  
nicht.

C 6

C wurde zum 01.01.2000 als Technischer Leiter / Filmvorführung mit einer Wochenarbeitszeit 7  
von 40 Stunden eingestellt. Die Vergütung betrug anfänglich 20 DM pro Stunde (2.100 €  
brutto im Streitzeitraum). Der Arbeitnehmer wurde zwar verpflichtet, auch Nacht-, Sonntags-  
und Feiertagsarbeit zu erbringen, jedoch enthält der Arbeitsvertrag keine Regelung dazu,  
dass der Arbeitnehmer insoweit Anspruch auf Zuschläge zum Stundenlohn hat. Das  
Arbeitsverhältnis wurde zum 30.06.2013 beendet. In den Monaten Januar 2010 bis Juni 2013  
erhielt C zusätzlich zum Grundgehalt monatlich 180 € als Zuschlag für Nachtarbeit und 200 €  
als Zuschlag für Sonntagsarbeit steuerfrei ausgezahlt.

D 8

D wurde zum 01.12.2002 als Servicekraft mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden eingestellt. Unter § 4 Abs. 1 des Arbeitsvertrags heißt es: „Die monatliche Bruttovergütung beträgt 1.165,- € . Zusätzlich wird eine monatliche steuerfreie Pauschale für Nacht- und Sonntagsarbeit in Höhe von 180,- € gewährt.“ Zum 01.10.2012 wurde ein neuer, bis zum 31.10.2014 befristeter Arbeitsvertrag mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 30 Stunden und einer monatlichen Bruttovergütung von 895 € zzgl. einer variablen Umsatzprovision und „zzgl. Nacht- und Sonntagszuschlag“ abgeschlossen. Im Streitzeitraum wurden monatliche Zuschläge für Sonntagsarbeit i.H.v. 95 € ausgezahlt, außerdem Zuschläge für Nachtarbeit (85 € bis 09/2012, 50 € für 10/2012 und 67,50 € ab 11/2012).

E 10

E wurde zum 01.04.2013 als Filmvorführer mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden eingestellt. Die Vergütung betrug ausweislich des Arbeitsvertrags in der Probezeit 1.880 € brutto „nebst den gesetzlichen Nachtzuschlägen“, danach 2.035 €. In den Monaten April 2013 bis Dezember 2014 erhielt er einen gleichbleibenden Zuschlag für Nachtarbeit i.H.v. 217,43 € pro Monat.

F 12

Mit Vertrag vom 15.01.2013 wurde F für den Zeitraum 15.01.2013 bis längstens 14.01.2014 als Servicekraft mit einer Wochenarbeitszeit von 30 Stunden eingestellt; die Arbeitsvergütung betrug 956,21 € pro Monat. Eine Regelung zu etwaigen Nacht- oder Sonntagszuschlägen enthält der Vertrag vom 15.01.2013 nicht. Dennoch wurden F monatliche Zuschläge i.H.v. 50 € für Nachtarbeit und 95 € für Sonntagsarbeit gezahlt (Januar 2013 nur anteilig). Mit Arbeitsvertrag vom 28.01.2014 wurde F sodann ab dem 01.02.2014 als Servicekraft und Vertretung der Theaterleitung beschäftigt. Die Wochenarbeitszeit betrug weiterhin 30 Stunden und die Arbeitsvergütung „zurzeit 1.098,95 € zuzüglich der Nacht- und Sonntagszuschläge“. Ausgezahlt wurden unverändert monatlich 50 € für Nachtarbeit und 95 € für Sonntagsarbeit.

Daneben beschäftigte die Klägerin auch Arbeitnehmer, bei denen die Zuschläge für Nacht- und Sonntagsarbeit bei jeder monatlichen Lohnauszahlung individuell anhand der tatsächlich im jeweiligen Monat geleisteten Stunden berechnet und ausgezahlt worden sind (z.B. [...]).

Mit Bescheid vom 02.11.2015 ordnete der Beklagte eine Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2014 bei der Klägerin an. Die Prüfung wurde in den Räumlichkeiten des Steuerberaters durchgeführt. Als Anlage zur Prüfungsanordnung forderte der Prüfer diverse Unterlagen an, u.a. „bei steuerfreien Lohnzuschlägen die Stempelkarten / Zeiterfassungsaufzeichnungen“. Für die Arbeitnehmer D, E, F und B forderte er später explizit sämtliche Stundenaufzeichnungen, Lohnabrechnungen sowie die Urlaubs- und Krankendateien für das Jahr 2014 an. Diese Belege wurden - soweit ersichtlich - von der Klägerin auch übersendet, jedoch keine Unterlagen, die die gezahlten SFN-Zuschläge mit den tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden in Verbindung setzen.

Die Prüfung wurde mit Bericht vom 29.01.2016 abgeschlossen. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass die an die Arbeitnehmer B, C, D, E und F gezahlten SFN-Zuschläge nicht nach § 3b EStG steuerfrei seien, da diese nicht stundenweise berechnet worden seien, sondern pauschal gezahlt worden seien.

Der Beklagte nahm dies zum Anlass, die Klägerin mit Bescheid vom 01.12.2016 nach § 42 EStG für Lohnsteuer i.H.v. 11.829 € (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) in Haftung zu nehmen.

Die Klägerin legte hiergegen Einspruch ein. Unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH vom 22.10.2009 – VI R 16/08 (BFH/NV 2010, 201) wies sie darauf hin, dass die pauschalen Zuschläge so bemessen worden seien, dass sie auch unter Einbeziehung von Urlaub und sonstigen Fehlzeiten innerhalb der von § 3b EStG gezogenen Grenzen bleiben würden. Die „entsprechenden Stundenaufzeichnungen, Urlaubslisten sowie Aufzeichnungen über

eventuelle Krankheitstage“ hätten dem Lohnkonto beigelegt. Auch würden die steuerfreien Zahlungen von insgesamt 55.316 € in einem angemessenen Verhältnis zu den gezahlten Bruttolöhnen von insgesamt 480.459,42 € stehen.

Erst nach Hinweis des Beklagten, dass die allgemeinen Stundenaufzeichnungen nicht ausreichend seien, sondern diese vielmehr im Hinblick auf die zuschlagsberechtigten Zeiten hätten ausgewertet werden müssen und eine Zurechnung auf den individuellen Stundenlohn habe vorgenommen werden müssen, und nach anschließender mehrfacher Fristverlängerung reichte die Klägerin „beispielhaft“ entsprechende Einzelberechnungen für den Arbeitnehmer B für die Jahre 2010 bis 2013 ein (im Folgenden „Gegenüberstellungen“ genannt). Darin wurde in tabellarischer Form ausgewiesen, wie viele zuschlagsberechtigte Stunden der Arbeitnehmer pro Monat geleistet hat, wie hoch der Regelstundenlohn war und welcher „Anspruch auf Nachtzuschlag“ bzw. „Anspruch auf Sonntagszuschlag“ mithin bestanden hätte. Den so ermittelten Beträgen wurden die tatsächlich gezahlten Zuschläge gegenübergestellt, welche - jedenfalls bei Vergleich der Jahressummen - in allen Jahren niedriger als die rechnerisch ermittelten Ansprüche waren. Die Höhe der Differenz wurde als „nicht ausgeschöpfte Nachtzuschläge“ / „nicht ausgeschöpfte Sonntagszuschläge“ gesondert ausgewiesen. Zu entsprechenden Nachzahlungen an B ist es nicht gekommen. Dieser erhielt vielmehr im bzw. für den gesamten Streitzeitraum lediglich die pauschalen Zuschläge ausgezahlt.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 17.01.2017 als unbegründet zurück. Dabei hielt er daran fest, dass die von der Klägerin zum Lohnkonto genommenen Aufzeichnungen den Anforderungen des § 3b EStG nicht genügen würden. Die SFN-Zuschläge seien nicht für die tatsächlich geleistete Arbeit gezahlt worden, sondern pauschal. Die im Einspruchsverfahren vorgelegten Aufstellungen würden dies sogar noch bestätigen, da der Arbeitnehmer – wie von der Klägerin selbst berechnet – Anspruch auf höhere steuerfreie Zuschläge gehabt hätte. Es gebe auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Zuschläge nach dem übereinstimmenden Willen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer lediglich Abschlagszahlungen oder Vorschüsse auf eine spätere Einzelabrechnung seien.

Die Klägerin hat sodann Klage erhoben.

Im Schriftsatz vom 27.10.2017 gab sie an, dass die im Einspruchsverfahren eingereichten, den Arbeitnehmer B betreffenden Gegenüberstellungen bereits dem Lohnkonto beigelegt hätten. Zugleich überreichte sie entsprechende Tabellen für die Arbeitnehmer D, E, F und C. Auch diese Gegenüberstellungen endeten sämtlich mit dem Ausweis „nicht ausgeschöpfter Nachtzuschläge“ und/oder „nicht ausgeschöpfter Sonntagszuschläge“, ohne dass es zu entsprechenden Nachzahlungen gekommen ist.

Die Klägerin verweist erneut darauf, dass aufgrund der arbeitsvertraglichen Regelungen feststehe, dass auf jeden Fall Nacht- bzw. Sonntagsarbeit in einem bestimmten Rahmen anfallt. Die tatsächlich zuschlagsbegünstigten Stunden würden durch die Schichtpläne bzw. Stundenaufzeichnungen auch hinreichend nachgewiesen. Zwar würden die Zuschläge als Pauschalen zum Grundlohn gezahlt. Es sei jedoch stets weniger gezahlt worden als den Arbeitnehmern laut den Sätzen des § 3b EStG zugestanden hätte.

Die pauschale Abgeltung entspreche sämtlichen in den Lohnsteuerrichtlinien zu § 3b EStG (R3b LStH) unter Ordnungsziffer 7 aufgeführten Anforderungen. Der Steuerfreibetrag sei nicht nach höheren Prozentsätzen berechnet worden, als sie in § 3b EStG benannt seien. Auch die in den Hinweisen 2 – 5 genannten Bedingungen seien erfüllt. Gleiches gelte für die Bedingung, dass der Zuschlag tatsächlich zusätzlich gezahlt werde und es sich nicht um eine „bloße Kürzung“ des steuerpflichtigen Arbeitslohns um den übersteigenden Steuerfreibetrag handle. Den Hinweisen des Bundesfinanzministeriums sei im Übrigen auch zu entnehmen, dass die genaue Feststellung eines etwaig steuerfreien Betrags auch noch zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt werden könne. Voraussetzung sei lediglich, dass keine höhere Steuerfreiheit in Anspruch genommen werde, als sich nach der exakten Zeit – und damit Zuschlagsermittlung – ergebe. Dies sei hier der Fall.

Mit Schriftsatz vom 11.11.2020 ergänzte die Klägerin ihren Vortrag dahingehend, dass die Prüfung in den Räumen der Steuerberatungsgesellschaft stattgefunden habe, sich die Lohnkonten mit sämtlichen Aufzeichnungen zu diesem Zeitpunkt bei ihr – der Klägerin – befunden hätten und der Prüfer die Lohnkonten nicht angefordert habe. Der Prüfer habe lediglich „die laufenden Aufzeichnungen in der Zusammenfassung“ erhalten und weitere Unterlagen habe er nicht sehen wollen. Tatsächlich habe der Prüfer die Verweigerung der Steuerfreiheit auch nicht mit dem fehlenden Nachweis der Stundenaufzeichnungen begründet, sondern ausschließlich damit, dass die pauschalen Zahlungen „ungeachtet von Ausfalltagen wegen Krankheit und Berücksichtigung von Urlaubszeiten“ erfolgt seien. 25

Zum Beweis dafür, dass der Prüfer weitere “Stundennachweise“ nicht habe sehen wollen, weil er die Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge schon aufgrund der pauschalen Abrechnung als nicht begründet angesehen habe, hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung G als Zeuge benannt. 26

Die Klägerin beantragt, 27

den Lohnsteuer-Haftungsbescheid vom 01.12.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.01.2017 ersatzlos aufzuheben. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Er weist darauf hin, dass die Klägerin mit Schriftsatz vom 10.05.2016 selbst vorgetragen habe, dass die Zuschläge pauschal gezahlt worden seien. Eine spätere Verrechnung mit den Zuschlägen, die für die nachgewiesenen Zeiten für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit auf Grund der Einzelabrechnungen zu zahlen gewesen wären, sei nicht erfolgt. Auch seien die vorgelegten Einzelabrechnungen nach Aktenlage erst nachträglich erstellt worden, wobei zugleich auch die Stundenaufzeichnungen verändert worden seien. So hätten die im Einspruchsverfahren bzw. Klageverfahren vorgelegten Stundenaufzeichnungen ein anderes Format als die schon während der Außenprüfung vorgelegten Aufzeichnungen und es seien Angaben zu freien Tagen, Urlaub und Krankheit ergänzt worden. Zudem gebe es inhaltliche Abweichungen, wie z.B. für den Arbeitnehmer B und den Monat Oktober 2014. Ausweislich der während der Außenprüfung vorgelegten Stundenaufstellung seien im Oktober 2014 172,5 Stunden zum Grundlohn gearbeitet worden [außerdem 39,5 Stunden nachts und 22,50 Stunden sonntags], ausweislich der Abrechnung der SFN-Zuschläge dagegen 175 Stunden [und 48,5 Stunden nachts / 30 Stunden sonntags]. 31

Dadurch, dass - wie hier - eine Abrechnung der SFN-Zuschläge vor Ausstellung der Lohnsteuerbescheinigung unterblieben sei, würden der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer zu erkennen geben, dass es sich bei den im Kalenderjahr geleisteten Zuschlägen von vornherein nicht um Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen auf im Einzelnen zu ermittelnde Zuschläge für die jeweiligen Stunden an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit gehandelt habe, sondern um pauschale Zuschläge ohne Rücksicht auf die tatsächlich geleistete Arbeit. 32

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die vorgelegten Steuerakten sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen. 33

**Entscheidungsgründe:** 34

I. Die Klage ist zulässig, jedoch nicht begründet. 35

Der Haftungsbescheid vom 01.12.2016 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. 36

37

Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat. Eine Haftung besteht u.a. dann, wenn Arbeitslohn als steuerfrei behandelt wurde, ohne dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung tatsächlich vorlagen. So verhält es sich auch hier. Denn die von der Klägerin gezahlten SFN-Zuschläge erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 3b EStG und führten daher zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Deshalb war die Klägerin verpflichtet, insoweit Lohnsteuer einzubehalten.

1. Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind gem. § 3b Abs. 1 EStG steuerfrei, soweit sie bestimmte Prozentsätze des Grundlohns nicht übersteigen. 38

Die Steuerfreiheit gilt nur für solche Zuschläge, die „für“ die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden, d.h. eine besondere Vergütung für die zu besonders ungünstigen Zeiten abgeleiteten Dienste des Arbeitnehmers darstellen. Der enge Bezug zwischen den nach § 3b EStG steuerfreien Zuschlägen und der Gegenleistung in Form von in Stunden anzugebenden tatsächlich erbrachten Arbeiten an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit setzt grundsätzlich die Zahlung von Zuschlägen auf der Grundlage von Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an diesen Tagen bzw. zur Nachtzeit voraus. § 3b EStG verlangt inzidenter die Zugrundelegung einer solchen Aufstellung, da sich die Steuerbefreiung der Zuschläge nach v.H.-Sätzen des Grundlohnes richtet und letzterer nach Abs. 2 Satz 1 dieser Vorschrift zuvor auf Stundenlohnbasis umzurechnen ist (vgl. BFH, Urteil vom 28.11.1990 – VI R 90/87, BStBI II 1991, 293). 39

Pauschale Zuschläge, die ohne Rücksicht auf tatsächlich erbrachte Leistungen zu diesen Zeiten gezahlt werden, erfüllen mithin nicht die Voraussetzungen des § 3b Abs. 2 EStG. Sie können nur dann und soweit beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber steuerfrei belassen werden, als sie nach dem übereinstimmenden Willen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Abschlagszahlungen oder Vorschüsse auf die spätere Einzelabrechnung geleistet werden. Von dieser Vorstellung der Beteiligten kann ausgegangen werden, wenn eine entsprechende Verrechnung dieser Abschlagszahlungen bzw. Vorschüsse ebenso wie bei anderen Lohnabschlagszahlungen bzw. Lohnvorschüssen spätestens bei Abschluss des Lohnkontos erfolgt. Ein solcher Abschluss ist nach § 41b Abs.1 Satz 1 EStG bei Beendigung des Dienstverhältnisses bzw. am Ende eines jeden Kalenderjahres vorzunehmen. Dabei hat der Arbeitgeber aufgrund der Eintragungen im Lohnkonto oder auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers u.a. die Dauer des Dienstverhältnisses während des Kalenderjahres, für das die Lohnsteuerkarte gilt, die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns und die einbehaltene Lohnsteuer auf einer sog. Lohnsteuerbescheinigung festzuhalten. Die Ausstellung einer solchen Bescheinigung setzt mithin voraus, dass zu diesem Zeitpunkt endgültige Klarheit darüber herrscht, ob und inwieweit im Laufe des Kalenderjahres erbrachte Abschlagszahlungen oder Vorschüsse auf Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit den geschuldeten Vergütungen für die tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitsstunden entsprechen. Unterbleibt eine Abrechnung solcher Zuschläge vor Ausstellung der Lohnsteuerbescheinigung, d.h. regelmäßig am Ende des Kalenderjahres bzw. beim Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis, so geben Arbeitgeber und Arbeitnehmer dadurch zu erkennen, dass es sich bei den im Kalenderjahr geleisteten SFN-Zuschlägen von vornherein nicht um Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen auf im Einzelnen zu ermittelnde Zuschläge für die jeweiligen Stunden an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtarbeit, sondern um --steuerpflichtige-- pauschale Zuschläge ohne Rücksicht auf die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gehandelt hat (zu allem BFH, Urteil vom 28.11.1990 – VI R 90/87, BStBI II 1991, 293). 40

Eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass pauschale Zuschläge nur bei einer spätestens bei Abschluss des Lohnkontos vorgenommenen Einzelabrechnung nach § 3b EStG begünstigt sind, hat der BFH lediglich für den Fall zugelassen, dass die Arbeitsleistungen fast 41

ausschließlich zu den begünstigten Zeiten erbracht wurden und die Zuschläge der Höhe nach so bemessen waren, dass sie auch unter Einbeziehung von Urlaub und sonstigen Fehlzeiten – aufs Jahr bezogen – die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllten (vgl. BFH, Urteil vom 22.10.2009 – VI R 16/08, BFH/NV 2010, 201).

2. Unter Berücksichtigung der o.g. Grundsätze sind die Zuschläge, die die Klägerin den Arbeitnehmern B, C, D, E und F gezahlt hat, nicht nach § 3b EStG steuerfrei. 42

a) Die Klägerin hat den vorgenannten Arbeitnehmern im Streitzeitraum pauschale Zuschläge für Sonntags- und/oder Nacharbeit ausgezahlt. Dass es sich um Pauschalen handelte, ergibt sich bereits daraus, dass die Höhe der monatlich ausgezahlten Zuschläge über Jahre hinweg unverändert blieb. In dem bis zum 31.09.2012 gültigen Arbeitsvertrag von D wurde sogar ausdrücklich geregelt, dass D „eine monatliche steuerfreie Pauschale für Nacht- und Sonntagsarbeit in Höhe von 180 € gewährt“ werde. 43

b) Dafür, dass es sich bei den pauschalen Zuschlägen nach dem übereinstimmenden Willen der Klägerin und der Arbeitnehmer lediglich um Abschlagszahlungen oder Vorschüsse handelte, ist nichts ersichtlich. 44

aa) Der Senat ist bereits nicht davon überzeugt, dass die von der Klägerin im Einspruchs- bzw. Klageverfahren vorgelegten „Gegenüberstellungen“ zu den maßgeblichen Zeitpunkten – d.h. bei Abschluss des jeweiligen Lohnkontos – überhaupt schon erstellt waren. Die Klägerin hat mit Schriftsatz vom 27.10.2017 zwar behauptet, dass die mit der Klageschrift übersandte „Aufstellung Sonntags- und Nachzuschläge 2011“ für den Arbeitnehmer B dem Lohnkonto beigelegt habe, und sie hat diesen Vortrag in der mündlichen Verhandlung auch auf alle weiteren Gegenüberstellungen ausgeweitet. Dieser Vortrag wird durch die Aktenlage jedoch nicht gestützt. 45

Dass die Gegenüberstellungen nicht dem Prüfer vorgelegt worden sind, hat die Klägerin selbst eingeräumt. Soweit sie die Nichtvorlage im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung dadurch zu erklären versucht, dass der Prüfer diese Unterlagen nicht angefordert habe, ist dies dem exakten Wortlaut der Prüferanfragen nach zwar richtig. Allerdings ist schon aus der Anlage zur Prüfungsanordnung ersichtlich, dass der Prüfer die SFN-Zuschläge zu prüfen beabsichtigte, und ebenso ist bei verständiger Auslegung ersichtlich, dass der Prüfer mit der späteren Aufforderung, sämtliche Stundenaufzeichnungen, Lohnabrechnungen sowie die Urlaubs- und Krankendateien für die Arbeitnehmer D, E, F und B für das Jahr 2014 vorzulegen, sämtliche Unterlagen ausgehändigt bekommen wollte, die zur Prüfung der SFN-Zuschläge von Bedeutung waren. Dass dazu auch vorhandene Einzelabrechnungen zu den SFN-Zuschlägen gehört hätten, versteht sich von selbst. Es hätte sich daher aufgedrängt, die Gegenüberstellungen auch ohne besondere Aufforderung vorzulegen, sofern diese schon existierten. 46

Ob die von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung aufgestellte Behauptung, dass der Prüfer keine weiteren “Stundennachweise“ habe sehen wollen, weil er die Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge schon aufgrund der pauschalen Abrechnung als nicht begründet angesehen habe, richtig ist, bedarf keiner weiteren Aufklärung, insbesondere keiner Vernehmung des insoweit angebotenen Zeugen. Denn die unter Beweis gestellten Tatsachen sind nicht entscheidungserheblich. Selbst wenn der Prüfer - wie behauptet - die Vorlage weiterer Stundenaufzeichnungen abgelehnt haben sollte, lässt dies keinerlei Rückschlüsse auf die Existenz der Gegenüberstellungen zu. Insoweit ist zwischen den Stundenaufzeichnungen (d.h. Unterlagen, aus denen sich ergibt, wann der Arbeitnehmer gearbeitet hat) und etwaigen Einzelabrechnungen (d.h. arbeitnehmerbezogenen Berechnungen der Höhe der SFN-Zuschläge unter Berücksichtigung der begünstigten Arbeitszeiten, des Grundlohns und der Prozentsätze des § 3b EStG) zu unterscheiden. Dafür, dass der Prüfer von den Gegenüberstellungen Kenntnis hatte, ist nichts ersichtlich; weder ergibt sich dies aus den Akten der Lohnsteuer-Außenprüfung noch hat die Klägerin eine entsprechende Kenntnis des Prüfers behauptet. Erst recht hat sie nicht substantiiert dargelegt, wann und wie sie den Prüfer hierüber informiert hat. 47

Gegen die Annahme, dass die Gegenüberstellungen spätestens beim Abschluss des jeweiligen Lohnkontos vorlagen, spricht zudem, dass die Klägerin diese Unterlagen in ihrem Einspruchsschreiben nicht erwähnt hat. Vor dem Hintergrund, dass in Tz. 1 des Berichts der Lohnsteuer-Außenprüfung vom 29.01.2016 ausdrücklich ausgeführt wurde, dass eine Steuerfreistellung der pauschal gezahlten Zuschläge „ohne die erforderlichen Einzelansreibungen der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden“ nicht möglich sei, wäre zu erwarten gewesen, dass die Klägerin auf die Gegenüberstellungen explizit Bezug genommen hätte, wenn diese schon existent gewesen wären. Stattdessen heißt es im Einspruchsschreiben lediglich, dass „entsprechende Stundenaufzeichnungen, Urlaubslisten sowie Aufzeichnungen über evtl. Krankheitstage“ dem Lohnkonto beigelegt hätten. Dabei handelt es sich jedoch nur um die Uraufzeichnungen, die für eine Einzelabrechnung der SFN-Zuschläge zwar zwingend erforderlich sind, diese aber nicht ersetzen.

48

Vorgelegt wurden die Gegenüberstellungen vielmehr erst, nachdem der Beklagte mit Schreiben vom 17.05.2016 nochmals explizit darauf hingewiesen hatte, dass für jeden Arbeitnehmer eine individuelle Abrechnung erforderlich sei, in der die tatsächlich geleisteten Stunden in Zusammenhang mit dem Stundenlohn des einzelnen Arbeitnehmers zu bringen seien. Auffällig ist insoweit, dass die Vorlage erst nach mehrfacher Fristverlängerung erfolgt ist. Dies stützt die Vermutung, dass die Gegenüberstellungen erst noch erstellt werden mussten. Denn ansonsten hätten diese nicht erst nach Wochen, sondern schon sofort vorgelegt werden können.

49

bb) Aber auch dann, wenn die Gegenüberstellungen schon bei Abschluss der Lohnkonten vorgelegen hätten, wären die Voraussetzungen des § 3b EStG nicht erfüllt. Denn es reicht nicht aus, im Wege einer bloßen Kontrollrechnung rein rechnerisch zu ermitteln, ob die tatsächlich gezahlten SFN-Zuschläge unter dem Betrag bleiben, der nach §3b EStG steuerfrei hätte gezahlt werden können. In gleichbleibender Höhe und damit pauschal ausgezahlte SFN-Zuschläge werden vielmehr - wie bereits dargestellt - nur dann „für“ die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt, wenn erkennbar ist, dass es sich hierbei um Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen auf die spätere Einzelabrechnung handelt. Dies wiederum setzt voraus, dass sich der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer darüber einig sind, dass die Höhe der für ein Kalenderjahr insgesamt zu zahlenden SFN-Zuschläge durch die Jahresabrechnung bestimmt wird und dass in Höhe der Differenz zwischen dem laut Jahresabrechnung geschuldeten Gesamtbetrag und den bislang erfolgten Monatszahlungen ein Zahlungsanspruch begründet wird.

50

Im Streitfall ist nichts dafür ersichtlich, dass es sich bei den monatlich in gleicher Höhe ausgezahlten SFN-Zuschlägen um Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen handeln sollte. Gegen eine solche Annahme spricht bereits, dass es im bzw. für den Streitzeitraum in keinem einzigen Fall zu Ausgleichszahlungen gekommen ist. Im Hinblick auf D bestand bis zum 31.09.2012 auch kein Bedürfnis für eine Einzelabrechnung/Ausgleichszahlung, da die Höhe der Zuschläge arbeitsvertraglich auf exakt 180 € pro Monat festgelegt worden war. Für die Zeit ab dem 01.10.2012 hatte D ausweislich des neuen Arbeitsvertrags zwar Anspruch auf Nacht- und Sonntagszuschläge, jedoch ist durch nichts erkennbar, dass die Klägerin jemals die Absicht hatte, dieser Arbeitnehmerin oder ihren anderen Arbeitnehmern Zuschläge in genau der Höhe zu zahlen, die bei Anwendung der Prozentsätze des § 3b EStG auf die tatsächlich zu begünstigten Zeiten geleistete Arbeitszeit maximal steuerfrei gewesen wären. Denn hätte sie diese Absicht gehabt, hätte sie dafür Sorge tragen können und müssen, dass die Differenzbeträge an die Arbeitnehmer ausgezahlt werden.

51

Insoweit ist auch zu beachten, dass die Arbeitsverträge der Arbeitnehmer B, C und F (letzterer nur bis 24.01.2014) keine Regelungen zu Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit enthielten, so dass es sich um freiwillige Leistungen der Klägerin handelte, für welche die Arbeitnehmer schon mangels vertraglichen Anspruchs keine Einzelabrechnung erwarten konnten. Umgekehrt ist in Bezug auf den Arbeitnehmer E zu beachten, dass dieser ausweislich des Arbeitsvertrags vom 01.04.2013 Anspruch auf die „gesetzlichen Nachtzuschläge“ hatte. Der Begriff „gesetzlich“ kann lediglich dahingehend verstanden werden, dass Zuschläge in der in § 3b EStG genannten Höhe gemeint waren. Trotzdem hat

52

die Klägerin auch E nicht die Beträge ausgezahlt, auf die er nach den vorgelegten Gegenüberstellungen Anspruch gehabt hätte. Tatsächlich wurden die ermittelten Differenzbeträge – ebenso wie bei den Arbeitnehmern B, C, D und F – in den Gegenüberstellungen auch nicht als (Nach)Zahlungsansprüche bezeichnet, sondern lediglich als „nicht ausgeschöpfte Nachtzuschläge“ / „nicht ausgeschöpfte Sonntagszuschläge“. Schon die Wortwahl „nicht ausgeschöpft“ zeigt, dass es der Klägerin lediglich darum ging, zu überprüfen, ob die gezahlten SFN-Zuschläge innerhalb der von § 3b EStG betragsmäßig gezogenen Grenzen blieben, nicht aber darum, die Höhe einer von ihr noch an den jeweiligen Arbeitnehmer zu leistenden Abschlusszahlung zu ermitteln.

cc) Soweit sich die Klägerin auf die Ausführungen in R3b Abs. 7 LStH beruft, die für das Gericht ohnehin nicht bindend sind, übersieht sie, dass dort ausdrücklich „eine Verrechnung mit den Zuschlägen, die für die einzeln nachgewiesenen Zeiten für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit auf Grund von Einzelberechnungen zu zahlen wären“ verlangt wird. Im Streitfall gab es - wie dargestellt - jedoch keinen Zahlungsausgleich und mithin auch keine „Verrechnung“.

c) Die Klägerin kann auch nicht damit durchdringen, dass auf das Erfordernis der Fertigung von Einzelabrechnungen bei Abschluss des Lohnkontos aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls ausnahmsweise verzichtet werden könne.

Insbesondere unterscheidet sich der Streitfall wesentlich von dem Sachverhalt, der dem von der Klägerin zitierten Urteil des BFH vom 22.10.2009 – VI R 16/08 (BFH/NV 2010, 201) zu Grunde lag. Denn in dem zitierten Fall ging es um Arbeitnehmer einer Bäckerei, deren feste Arbeitszeiten fast ausschließlich auf die Nachtzeit entfielen. Dies mindere – so der BFH – die Anforderungen an die Nachweispflicht.

Die Arbeitnehmer B, C, D, E und F hatten jedoch - soweit ersichtlich - weder feste Arbeitszeiten noch arbeiteten sie fast ausschließlich zu nach § 3b EStG begünstigten Zeiten. Ausweislich der vorgelegten Unterlagen arbeitete B im Kalenderjahr 2014 insgesamt 2.087,5 Stunden, davon 539 Stunden nachts (25,8%) und 367,5 Stunden sonntags (17,6%); in den Jahren 2010 bis 2013 war der Anteil der begünstigten Stunden niedriger. C hatte die meisten begünstigten Stunden im Jahr 2012, nämlich 770 Stunden nachts (38 %) und 386 Stunden sonntags (19 %) bei 2.024,5 Stunden Gesamtarbeitszeit. Der nur in 2013 und 2014 beschäftigte F arbeitete im Jahr 2014 insgesamt 1.555 Stunden, davon 479 Stunden nachts (30,8 %) und 432 Stunden sonntags (27,7 %); im Jahr 2013 waren die Verhältnisse ähnlich. E leistete im Jahr 2014 945 Stunden nachts (entspricht 44,5 % bei 2.122,5 Stunden Gesamtarbeitszeit); die Verhältnisse im Jahr 2013 (Beschäftigung erst ab dem 01.04.2013) waren ähnlich. D hatte unter der Geltung des alten Arbeitsvertrags die meisten begünstigten Stunden im Jahr 2010 (nachts 515,5 Stunden = 24,8 %, sonntags 345 Stunden = 16,6 %, 2.072,5 Stunden Gesamtarbeitszeit) und unter der Geltung des neuen Arbeitsvertrags im Jahr 2014 (nachts 347,5 Stunden = 22,3 %, sonntags 352,5 Stunden = 22,6 %, Gesamtarbeitszeit 1.560 Stunden). Die Arbeitnehmer waren folglich nicht einmal überwiegend - geschweige denn fast ausschließlich - nachts und/oder sonntags tätig.

Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die im Einspruchs- bzw. Klageverfahren eingereichten Stundenaufzeichnungen offenbar erst nach der Lohnsteuer-Außenprüfung erstellt worden sind. Denn diese sehen völlig anders aus als die während der Außenprüfung vorgelegten Stundenaufzeichnungen, von denen sich Kopien in den Prüferhandakten befinden. Abgesehen davon, dass die erst nach der Außenprüfung vorgelegten Tabellen deutlich professioneller formatiert sind, weisen sie auch eine zusätzliche Spalte mit Angaben zu Abwesenheitszeiten (Freier Tag / Krankheit / Urlaub) auf. Aufgrund welcher Uraufzeichnungen die Tabellen erstellt worden sind, ist dem Senat nicht bekannt. Der Vertreter der Klägerin hatte diesbezüglich in der mündlichen Verhandlung lediglich mitgeteilt, dass es keine Stempeluhren oder vergleichbare Zeiterfassungssysteme gegeben habe. Auffällig ist zudem, dass es – was auch der Beklagte beanstandet hat – zum Teil erhebliche Abweichungen zwischen den Arbeitszeiten laut Stundenaufzeichnungen und den in den Gegenüberstellungen genannten Arbeitszeiten gibt. So soll B z.B. in den Monaten Januar,

April, August und Dezember 2011 ausweislich der Stundenaufzeichnungen 185, 182,5, 170 und 145 Stunden gearbeitet haben, ausweislich der Gegenüberstellungen dagegen 140, 137,5, 72,5 und 172,5 Stunden.

Die Richtigkeit der in den Gegenüberstellungen ausgewiesenen Arbeitszeiten unterstellt kann der Klägerin allenfalls zugestanden werden, dass die Höhe der Zuschläge so bemessen war, dass sie auch unter Einbeziehung von Urlaub und sonstigen Fehlzeiten - aufs Jahr bezogen - die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt hätten. Ausweislich der vorgelegten Gegenüberstellungen wurden in keinem Fall die Grenzen des § 3b EStG überschritten. Dies allein reicht für die Erlangung der Steuerfreiheit jedoch wie dargestellt nicht aus. 58

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 59