

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. März 2021 betreffend Einkommensteuer 2020, Steuernummer ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 erhobener Beschwerde brachte der Beschwerdeführer unter Anschluss einer entsprechenden Bestätigung der schweizerischen Arbeitgeberin und eines Jahreslohnausweises vor, er sei ausschließlich im Nachtdienst tätig und ersuche um Berücksichtigung des steuerfreien Nachtarbeitszuschlages.
2. Auf entsprechenden Vorhalt des Finanzamtes vom 6. Mai 2021 legte der Beschwerdeführer Monatslohnausweise für das gesamte Jahr 2020, ein Kumulativjournal, eine Lohnbescheinigung der schweizerischen Arbeitgeberin vom 11. Mai 2021, aus welcher ua. hervorgeht, dass der Beschwerdeführer in der Nachtschicht (23:00 Uhr bis 05:00 Uhr) arbeitet, und einen Anstellungsvertrag vom 29. April 2015 vor.
4. Mit Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Voraussetzung für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge sei, dass diese neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn gewährt würden. Anhand der Jahreslohnsumme (62.698,15 CHF) inkl. der darin enthaltenen Sonderzahlungen (jeweils 4.711,50 CHF) lasse sich errechnen, dass die übrigen zwölf (monatlichen) Bezüge ebenfalls (ca.)

4.711,50 CHF betragen hätten (die Jahresbruttolohnsumme sei aufgrund der Kurzarbeitsentschädigung im Jahr 2020 etwas geringer als die Jahressumme von 65.961,00 CHF (4.711,50 CHF mal 14). Da der Lohnbestätigung 2020 zufolge für das ganze Jahr 2020 jedoch Nachtschichtzulagen in Höhe von 14.658,00 CHF bezahlt worden seien, müsste der monatliche Grundlohn 3.218,10 CHF betragen (Berechnung: $62.698,15 - 2 \times 4.711,50 - 14.658,00 = 38.617,15 / 12 = 3.218,10$). Dass der Monatslohn (3.218,10 CHF) weit unter den jeweiligen Sonderzahlungen (4.711,50 CHF) liege, widerspreche jeglicher Erfahrung und Logik. Dem nachgereichten Arbeitsvertrag vom 29. April 2015 sei zu entnehmen, dass ein monatlicher Bruttolohn in Höhe von 3.390,00 CHF zuzüglich einer Schichtzulage (35%) in Höhe von 1.186,50 CHF (jeweils 14-mal) vereinbart worden sei. Einer Sonderzahlung liege grundsätzlich die geleistete Arbeit für den Arbeitgeber und eine vertragliche Vereinbarung zugrunde, die Sonderzahlung selbst könne aber nicht Grundlage für einen Nachzuschlag sein. Nachzuschläge stünden im direkten Zusammenhang mit einer verrichteten Arbeitsleistung im jeweiligen Monat. Die Berechnung der Nachtschichtzulagen sei ungeachtet der Aufforderung im Ergänzungsersuchen nicht erläutert worden. Sowohl den monatlichen Lohnabrechnungen als auch dem Kumulativjournal könne entnommen werden, dass jeden Monat eine Zulage "Nachtschicht 35%" in gleichbleibender Höhe (1.221,50 CHF) ausgerichtet worden sei. Gleichzeitig könne anhand dieser Unterlagen festgestellt werden, dass ab April beträchtliche Lohnkürzungen infolge Kurzarbeit erfolgt seien. Bei deutlich verringerter Arbeitszeit bzw. verringerten Arbeitsstunden müssten auch die Nachtschichtzulagen entsprechend geringer ausfallen. Daraus sei zu schließen, dass die Nachtschichtzulagen nicht zusätzlich und nicht in Abhängigkeit von der Höhe des Grundlohnes bzw. der tatsächlich verrichteten Arbeit geleistet worden seien, sondern Teil des Grundlohnes seien und die Voraussetzungen für eine steuerfreie Behandlung nach § 68 EStG 1988 daher nicht erfüllt seien.

5. Mit Vorlageantrag beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge, dass diese neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn gewährt würden, sei dem Grunde nach zweifelsfrei gegeben. Das Finanzamt verneine weiters, dass ein unter den jeweiligen Sonderzahlungen liegender Monatslohn jeglicher Erfahrung und Logik widerspreche. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens orientiere sich der laufende Bezug niemals an den Sonderzahlungen. Sonderzahlungen, die nicht monatlich gewährt würden, seien bis zu einem Sechstel der laufenden Bezüge eines Kalenderjahres mit festen Steuersätzen begünstigt zu besteuern. Der übersteigende Betrag werde nach dem Lohnsteuertarif versteuert. Das Finanzamt gehe unerklärlicherweise auch davon aus, dass bei der Lohngestaltung die Sonderzahlung Grundlage für den Nachzuschlag gewesen wäre. Entgegen der Vorstellung des Finanzamtes sei es wohl dem Arbeitgeber überlassen, an Mitarbeiter - im Sinne einer Anerkennung - Zahlungen zu leisten, auf die kein Rechtsanspruch bestehe. Zudem sei im § 68 Abs. 6 EStG 1988 eine Begrenzung der Steuerfreiheit mit 540,00 € monatlich vorgesehen und seien die Rechenbeispiele daher belanglos.

II. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist bei einem schweizerischen Betrieb in der Nachtschicht (23:00 Uhr bis 05:00 Uhr) nichtselbständig tätig. Dem Anstellungsvertrag vom 29. April 2015 zufolge besteht das vereinbarte Gehalt aus dem monatlichen Bruttolohn zuzüglich einer Schichtzulage (35%), wobei der sich ergebende Gesamtbetrag vierzehnmal im Jahr zusteht. Der Lohnbestätigung der schweizerischen Arbeitgeberin für das Jahr 2020 zufolge sind im Bruttolohn in Höhe von 62.698,15 CHF "inbegriffen" das Urlaubs- und Weihnachtsgeld (jeweils 4.711,50 CHF) sowie Nachtschichtzulagen in Höhe von 14.658,00 CHF. Den vorgelegten Monatslohnausweisen und dem Kumulativjournal zufolge betrug der Monatslohn von Jänner bis März 3.490,00 CHF, die Schichtzulage 1.221,50 CHF. Ab April 2020 wurden infolge Kurzarbeit (April: 43,5 h; Mai: 78,75 h; Juni: 124,75 h; Juli: 133,75 h; August: 148,50 h; September: 69,75 h; Oktober: 87,17 h; November: 149,50 h; Dezember: 27,50 h) Lohnkürzungen vorgenommen und eine 80%ige Kurzarbeitsentschädigung gewährt, sodass sich monatliche Bruttolöhne in Höhe von 3.325,55 CHF (April), 3.192,30 CHF (Mai), 3.018,45 CHF (Juni), 2.984,40 CHF (Juli), 2.928,65 CHF (August), 3.226,35 CHF (September), 3.160,50 CHF (Oktober), 2.924,90 CHF (November) und 3.386,05 CHF (Dezember) ergaben. Das Urlaubs- und Weihnachtsgeld wurde ebenfalls entsprechend gekürzt. Die jeweils hinzugerechnete Schichtzulage blieb unverändert (1.221,50 CHF).

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

§ 68 EStG 1988 lautet auszugsweise:

(1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

(2) ...

(3) Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfaßt werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern.

[...]

(6) Als Nachtarbeit gelten zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50%.

(7) ...

(8) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind bei den im § 67 Abs. 11 genannten Personen unter Anwendung der Abs. 1 bis 6 zu versteuern, sofern auf Grund eines Vertrages über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen überprüft werden kann, daß die Voraussetzungen der Abs. 1 bis 6 vorliegen."

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes macht schon die eigentümliche Bedeutung des Wortes "Zuschlag", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen wird, deutlich, "dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist"; nach § 68 EStG 1988 begünstigte Zulagen und Zuschläge müssen vielmehr zusätzlich zu nicht begünstigtem Grundlohn gezahlt werden und ist eine rein rechnerische Heraussschälung eines solchen Zuschlages aus dem Grundlohn daher nicht begünstigt (vgl. VwGH 26.6.2013, 2009/13/0208, mwN).

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass der Beschwerdeführer tatsächlich in der Nacht gearbeitet hat. Wie sich aus der angeführten Rechtsprechung ergibt, ist dies für sich gesehen aber nicht hinreichend für eine steuerfreie Behandlung eines Teiles des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes gemäß § 68 EStG 1988. Eine Steuerfreistellung setzt vielmehr zwingend voraus, dass ein solcher Zuschlag tatsächlich zum Grundlohn vereinbart und bezahlt wurde. Die Nachtarbeit genießt daher keine steuerliche Begünstigung, wenn sie durch einen höheren Grundlohn abgegolten wird (vgl. Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², § 68 Tz 41, sowie BFG 28.1.2022, RV/1100128/2020, mwN).

Das Finanzamt vertritt im Ergebnis die Auffassung, dass der Beschwerdeführer keine Zuschläge im Sinne des § 68 EStG 1988 erhalten hat, sondern die Entschädigung für die Nachtarbeit im (höheren) Grundlohn enthalten ist.

Diese Beurteilung kann nicht als rechtswidrig erkannt werden. Wie oben dargelegt, haben die infolge Kurzarbeit reduzierten Arbeitsstunden und die dadurch bedingte variierende Höhe des Monatslohnes die Höhe der Nachtarbeitszulage nicht beeinflusst und wurde diese sohin unabhängig von der tatsächlich geleisteten Nachtarbeit monatlich in gleicher Höhe gewährt. Zudem wurde die Nachtarbeitszulage ebenso wie der monatliche Grundlohn vierzehnmal im Jahr ausbezahlt und ist somit auch Bestandteil des Urlaubs- und Weihnachtsgeldes. Damit ist aber auch die Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass für die Nachtschicht kein von den tatsächlich geleisteten Nachtarbeitsstunden abhängiger Zuschlag im Sinne der Bestimmung des § 68 EStG 1988 gewährt wurde, nicht von der Hand zu weisen. Die Ausführungen im Vorlageantrag, dass es der Arbeitgeberin freistehe, Zahlungen zu leisten, auf die kein Rechtsanspruch bestehe, vermögen daran nichts zu ändern.

Hinzu kommt, dass in den Bestätigungen der schweizerischen Arbeitgeberin für die Jahre 2017, 2018 und 2019 zwar ebenfalls angeführt wurde, dass der Beschwerdeführer in der Nachtschicht (22:15 bis 05:15 bzw. 23:00 bis 05:00 Uhr) tätig sei, abweichend von der für das Streitjahr ausgestellten Bestätigung wurden bei annähernd gleich hohen jährlichen Bruttobezügen (2017: 64.779,00 CHF; 2018: 65.724,00 CHF; 2019: 65.961,00 CHF) aber keine im Grundlohn "inbegriffenen" Nachtschichtzulagen angeführt, sondern lediglich das Urlaubs- und Weihnachtsgeld. Dies spricht wiederum dafür, dass die im Streitjahr monatlich ausgewiesenen

Nachtschichtzulagen (35%) nicht aufgrund tatsächlich geleisteter Nachtarbeit als Zuschlag zum Grundlohn gewährt wurden, sondern lediglich zum Zweck der Erlangung eines Steuervorteiles in Österreich aus dem Monatslohn herausgerechnet und gesondert ausgewiesen wurden. Eine solche rechnerische Herausschälung eines Zuschlages ist aber, wie oben aufgezeigt, nicht begünstigt.

Ergänzend ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass Arbeitnehmer, die dauernd oder regelmäßig Nachtarbeit leisten, nach Art. 17b Abs. 2 des Schweizer Bundesgesetzes über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel (Arbeitsgesetz, ArG) Anspruch auf einen Zeitzuschlag von 10% für die in der Nacht geleistete Arbeitszeit haben, sofern nicht einer der in Art. 17b Abs. 3 ArG angeführten Fälle vorliegt, in denen kein Zeitzuschlag zu gewähren ist. Dauernde oder regelmäßig wiederkehrende Nachtarbeit leisten Arbeitnehmer, die in 25 oder mehr Nächten pro Kalenderjahr zum Einsatz gelangen [Art. 31 Abs. 1 der Verordnung 1 zum Arbeitsgesetz (ArGV 1)]. Soweit das Gesetz Ruhezeiten vorschreibt, dürfen diese nach Art. 22 ArG nicht durch Geldleistungen oder andere Vergünstigungen abgegolten werden, außer bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Ein gesetzlich zustehender Zeitzuschlag von 10% kann somit nicht durch einen Lohnzuschlag ersetzt werden, sondern es muss dieser in Form bezahlter Ausgleichsruhezeit gewährt werden.

Abgesehen davon, dass aus den Angaben des Beschwerdeführers bzw. den vorgelegten Unterlagen nicht hervorgeht, welches allgemein geltende Arbeitszeitsystem im Betrieb der Arbeitgeberin Anwendung findet und ob daher ein gesetzlicher Anspruch auf einen Zeitzuschlag bestand oder nicht, vermochte der Beschwerdeführer die in der Beschwerdeentscheidung bzw. in weiterer Folge im Vorlagebericht dargelegte Auffassung des Finanzamtes nicht durch entsprechend substantielle Angaben und Nachweise zu widerlegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt aber in einem ausschließlich auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, und VwGH 29.9.2010, 2010/16/0185, jeweils mwN, sowie BFG 28.1.2022, RV/1100128/2020, mwN). Es wäre damit am Beschwerdeführer gelegen, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der strittigen Zuschläge in zweifelsfreier Weise dazulegen.

Gesamthaft gesehen konnte der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein.

IV. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob die in Rede stehenden Nachtschichtzulagen der begünstigten Besteuerung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 30. Dezember 2022