



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des RM, H, I, vom 19. Dezember 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 3. Dezember 2002 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 und Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

- 1.) Die Berufungen betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 werden als verspätet zurückgewiesen.
- 2.) Den Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt:	20.857,00 €	287.012,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		298.012,00 S
Einkommen		287.012,00 S
Einkommensteuer		57.004,82 S
Ausländische Steuer		- 17.028,07 S
Lohnsteuer		- 1.073,70 S
Festgesetzte Einkommensteuer 2000		38.903,00 S
Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt:	27.423,00 €	377.358,00 S

Gesamtbetrag der Einkünfte	388.358,00 S
Einkommen	377.358,00 S
Einkommensteuer	97.816,36 S
Ausländische Steuer	- 22.667,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer 2001	75.149,00 S

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war Grenzgänger nach Liechtenstein. Er war als CNC-Operator beschäftigt. Das Finanzamt berücksichtigte bei der Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer 2000 und 2001 Zulagen für Schichtarbeit und Nachtschichtzulagen in Höhe von 6.750,00 SFr (2000) bzw. 8.400,00 SFr (2001) und Überzeitzuschläge in Höhe von 1.474,85 SFr (2000) gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei. Mit Bescheiden vom 3. Dezember 2002 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und wertete dabei die bisher steuerfrei behandelten Zulagen für Schichtarbeit, Nachtschichtzulagen und Überstundenzuschläge als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide vom 3. Dezember 2002 erhobenen Berufung vom 19. Dezember 2002 begehrte der Berufungswerber, die Nachtschichtzulagen gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei zu belassen und brachte dazu Folgendes vor:

Aus der Bescheidbegründung sei zu entnehmen, dass die Schichtzulage "Nacht" nicht als steuerbegünstigter Nachtarbeitszuschlag anerkannt worden sei, da aus den vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen zu ersehen sei, dass diese Zulage für Urlaubszeiträume und für Arbeitszeiten außerhalb der Nachtarbeit ungekürzt ausbezahlt worden sei. Richtig sei, dass jener Zuschlag, welcher für Urlaubszeiträume ausbezahlt worden sei, als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln sei. Nicht richtig sei hingegen, dass die Zuschläge, die für die Nachtarbeit bezahlt worden seien, nicht steuerfrei berücksichtigt worden seien. Er arbeite nur in der Nacht. Er sehe nicht ein, weshalb ein Arbeitnehmer in Österreich anders behandelt werde, als ein Arbeitnehmer in Liechtenstein. Die von ihm vorgelegten Unterlagen seien von der Behörde falsch interpretiert worden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2003 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2003 begehrte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und erweiterte in diesem Vorlageantrag sein Berufsbegehren dahingehend, als die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen

hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 nicht möglich sei, da keine neue Tatsachen hervorgekommen seien. Sein Berufungsvorbringen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 ergänzte er wie folgt:

Aus den bereits vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass er in den Jahren 2000 und 2001 fast ausschließlich in der Nacht gearbeitet habe. Weiters sei ersichtlich, dass er nur gelegentlich am Tag gearbeitet habe. Diese Tagesschichten seien auf Grund diverser Sicherheitsbestimmungen - in der Nacht hätten immer zwei Personen anwesend sein müssen - notwendig geworden. So sei es auf Grund von krankheitsbedingten Abwesenheiten von Arbeitskollegen zu tageweisen Arbeitseinsätzen gekommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001:

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Auch wenn die zitierte Gesetzesbestimmung die Verbindung des Wiederaufnahmebescheides mit dem neuen Sachbescheid anordnet, so ist doch jeder dieser beiden Bescheide für sich einer Berufung zugänglich, wie auch jeder dieser Bescheide für sich der Rechtskraft teilhaftig werden kann (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar zu § 307 BAO, Tz 6 und 7).

Unbestritten ist gegenständlich, dass die Bescheide vom 3. Dezember 2002, mit denen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 verfügt hat, und die Einkommensteuerbescheide vom 3. Dezember 2002 für die Jahre 2000 und 2001 dem Berufungswerber ordnungsgemäß zugestellt worden sind. Erst im Schriftsatz vom 7. Februar 2003 ist das Berufungsbegehren auf die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide erweitert worden.

Bei diesem Sachverhalt sind die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide des Finanzamtes vom 3. Dezember 2002 einen Monat nach Zustellung in Rechtskraft erwachsen, ist die Rechtsmittelfrist für diese Bescheide ungenutzt verstrichen und damit die gegenständliche Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 289 BAO in Verbindung mit § 273 Abs. 1 lit. b BAO als verspätet zurückzuweisen. Für die Annahme, dass sich die rechtzeitigen Berufungen vom 19. Dezember 2002 auch auf die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide gerichtet hätten, bleibt kein Raum, dies vor allem deshalb, da im vorliegenden Fall die Berufungen nach

ihrem Inhalt eindeutig nur auf die Bekämpfung der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheide für die Jahre 2000 und 2001 abzielen.

2.) Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 4.940,00 S (360,00 €) monatlich steuerfrei.

Die nach § 68 EStG begünstigten Zulagen und Zuschläge müssen zusätzlich zu dem nicht begünstigten Grundlohn gezahlt werden.

Weitere Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung von Nachtarbeit ist, dass die Arbeitszeiten auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden und ununterbrochen mindestens drei Stunden dauern. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 um 50%.

Nachtarbeit auf Grund der besonderen Beschaffenheit der Arbeit ist gegeben, wenn das Berufsbild des typischen "Nachtarbeiters" vorliegt, zB Bäcker, Nachtportier, Drucker und technisches Personal bei Tageszeitungen, Personal in bestimmten Bereichen der Gastronomie, Nachtbars, Nachtclubs, Diskotheken, Personal in Spielbanken, Verkehrs- und Bewachungsdienste. Überwiegende Nachtarbeit iS des Abs. 6 leg. cit. liegt vor, wenn mehr als die Hälfte der Normalarbeitszeit im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum in die begünstigte Zeit (von 19 Uhr bis 7 Uhr) fällt.

Für zur Nachtzeit erbrachten Arbeitszeit gilt, dass die Begünstigung des § 68 EStG 1988 nur gewährt werden kann, wenn Aufzeichnungen über die Anzahl und zeitliche Lagerung aller einzelnen Nachtstunden vorliegen. Die Aufzeichnungen sind zeitnah zu erstellen; nachträgliche Rekonstruktionen können diese Aufzeichnungen im Allgemeinen nicht ersetzen. Aus den Aufzeichnungen muss außerdem der zwingende betriebliche Grund, gerade in der Nacht tätig zu werden, nachgewiesen werden.

Die Zulagen für Nachtarbeit können auch dann gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden, wenn sie in Form von Pauschalen geleistet werden, diese nach der gegebenen Sachlage aber wirtschaftlich fundiert sind. Die Steuerfreiheit derartiger Zuschläge setzt eine konkrete Zuordnung zur Nachtarbeit voraus, wobei es erforderlich ist, dass der Betrag der pauschalen Abgeltung den durchschnittlich geleisteten Stunden entspricht.

Aus der Vereinbarung über das Pauschale müssen sich die Art und die Höhe der Zuschläge (somit auch das Ausmaß der Nachtarbeit) ergeben. Zusätzlich hat der Arbeitgeber durch Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden über mehrere

Lohnzahlungszeiträume (ca. ein halbes Jahr) die Zahl der durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleich bleibender Verhältnisse zu leistenden Arbeitsstunden zur Nachtzeit und deren betriebliches Erfordernis nachzuweisen (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, Tz 5.4 und 6 zu § 68 EStG 1988

Gegenständlich hat der Berufungswerber ua. monatlich eine Nachtschichtzulage in gleich bleibender Höhe (250,00 SFr) erhalten, gleichgültig in welchem Ausmaß er zur Nachtzeit gearbeitet hat (ua. auch in der Urlaubszeit). Eine Vereinbarung über das Pauschale im oben ausgeführten Sinne hat er nicht vorgelegt. Zum Nachweis, dass es sich um Zuschläge für Arbeiten zu diesen besonderen Zeiten handelt, hat er

- den Anstellungsvertrag vom 5. Jänner 2000,
- monatliche Lohnausweise für die strittigen Zeiträume und
- sog. Periodenlisten (Zeitaufzeichnungen) für die Zeiträume Oktober bis Dezember 2000, Jänner 2001 und März 2001 bis Dezember 2001

vorgelegt.

Im Anstellungsvertrag wurde vereinbart, dass der Berufungswerber eine Zulage für Schichtarbeit in Höhe von monatlich 450,00 SFr und eine Nachtschichtzulage in Höhe von monatlich 250,00 SFr erhält.

Aus den monatlichen Lohnausweisen geht hervor (deren Glaubwürdigkeit hat das Finanzamt nicht in Frage gestellt), dass der Berufungswerber für die Zeiträume März 2000 bis Dezember 2000 und Jänner 2001 bis Dezember 2001 eine Schichtzulage in Höhe von monatlich 450,00 SFr und für die Zeiträume April 2000 bis Dezember 2000, Jänner 2001 bis August 2001 und November 2001 bis Dezember 2001 eine Nachtschichtzulage in Höhe von monatlich 250,00 SFr und im Oktober 2001 eine Nachtschichtzulage in Höhe von 500,00 SFr (im Oktober 2001 wurde offensichtlich die Nachtschichtzulage für den Monat September 2001 nachgezahlt) neben dem Grundlohn erhalten hat.

Anhand der Zeitaufzeichnungen (deren Glaubwürdigkeit hat das Finanzamt nicht in Frage stellt) ist ersichtlich, dass der Berufungswerber in den Monaten Oktober 2000 bis Dezember 2000, Jänner 2001, März 2001 bis Dezember 2001 (überwiegend) Nachtarbeit geleistet hat. Für den Monat Februar liegt keine Zeitaufzeichnung vor.

Anhand der vorgelegten Unterlagen kommt der Unabhängige Finanzsenat zur Auffassung, dass der Berufungswerber jedenfalls neben dem Grundlohn eine Nachtschichtzulage (monatlich 250,00 SFr) erhalten hat und Nachtarbeit iS des Abs. 6 leg. cit. geleistet hat. Da der Berufungswerber aber für die Zeiträume Jänner 2000 bis September 2000 und Februar 2001 keine Zeitaufzeichnungen vorgelegt hat und deshalb eine exakte Überprüfung der zeitlichen Lagerung der Arbeitsstunden nicht möglich ist, können für diese Zeiträume die bestätigten

Nachtschichtzulagen nicht steuerfrei belassen werden. Gleichzeitig waren die Nachtschichtzulagen für jene Zeiträume, in denen der Berufungswerber keine Arbeitsleistung erbracht hat (Urlaub) als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten, weil die in § 68 Abs. 1 EStG 1988 normierte Steuerbefreiung für Bestandteile des Urlaubsentgeltes nicht anwendbar ist. Der Gesetzgeber stellt ausdrücklich auf eine tatsächlich erbrachte Nachtarbeit ab und trägt der damit verbundenen erhöhten körperlichen Belastung steuerlich Rechnung (vgl. zB VwGH 23.5.1996, 95/15/0030).

Die Höhe der steuerfreien Nachtschichtzulage errechnet sich daher wie folgt:

2000: $250,00 \text{ SFr} \times 3 \text{ Monate (Oktober bis Dezember)} = 750,00 \text{ SFr} \times 8,70 \text{ S} = 6.525,00 \text{ S} : 13,7603 = \mathbf{474,19 \text{ €}}$

2001: $250,00 \text{ SFr} \times 11 \text{ Monate (Jänner, März bis Dezember)} = 2.750,00 \text{ SFr} : 11 \times 10$
 (Berücksichtigung der Urlaubszeit) $= 2.500,00 \text{ SFr} \times 8,95 \text{ S} = 22.375,00 \text{ S} : 13,7603 = \mathbf{1.626,05 \text{ €}}$

Bezüglich der in den monatlichen Lohnausweisen bestätigten Zulage für Schichtarbeit in Höhe von monatlich 450,00 SFr ist Folgendes zu sagen:

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates hat die liechtensteinische Arbeitgeberin des Berufungswerbers die Zulage für Schichtarbeit nicht als Abgeltung für die mit der Nachtarbeit verbundenen erhöhten körperlichen Belastung geleistet. Im liechtensteinischen Arbeitsrecht wird zwischen Schichtarbeit und Nachtarbeit unterschieden [vgl. Art. 10 und 17 des Gesetzes vom 29. Dezember 1966 über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel (Liechtensteinisches Arbeitsgesetz) und Art. 33 der Verordnung I vom 22. März 2005 zum Liechtensteinischen Arbeitsgesetz (ArGV I)]. So liegt gemäß Art. 33 der genannten Verordnung Schichtarbeit dann vor, wenn zwei oder mehrere Gruppen von Arbeitnehmern nach einem bestimmten Zeitplan gestaffelt und wechselweise am gleichen Arbeitsplatz zum Einsatz gelangen. Als Nachtarbeit hingegen gilt Arbeit, die zwischen 23 Uhr nachts und 6 Uhr morgens verrichtet wird (vgl. Art. 10 und 17 des Liechtensteinischen Arbeitsgesetzes). Daraus und auf Grund des Umstandes, dass die liechtensteinische Arbeitgeberin bei der Lohnauszahlung auch tatsächlich zwischen einer Zulage für Schichtarbeit und einer Nachtschichtzulage unterschieden hat, ist zu schließen, dass sie nur mit der Nachtschichtzulage die Arbeitsleistung zur Nachtzeit und die damit verbundenen erhöhten körperlichen Belastungen abgelden wollte. Da der Gesetzgeber (nur) dieser körperlich belastenden Nachtarbeit steuerlich Rechnung tragen wollte, kann gegenständlich auch nur die Nachtarbeitszulage in obgenannter Höhe gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden; die Zulage für Schichtarbeit hingegen ist als zusätzlicher steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. Juni 2006