



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Franz Pischinger, Mag. Berlinda Maria Eder und Norbert Pelzer im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung des PG, 1090 Wien, ADR, vom 18. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes 9/18/19/Klosterneuburg vom 15. November 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 nach der am 28. September 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Einkommensteuerbescheid für 2003 im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2005 wie folgt geändert:

Einkommen	24.282,41 €
Einkommensteuer	5.666,24 €
anrechenbare Lohnsteuer	- 6.037,09 €
festgesetzte Einkommensteuer	-370,85 €

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg erließ am 15. November 2004 den Einkommensteuerbescheid 2003 auf Basis der übermittelten Lohnzettel und Meldungen, da,

wie in der Bescheidbegründung ausgeführt wurde, trotz Erinnerung bis zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung nicht erfolgt sei. Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen hätten somit mangels entsprechenden Nachweises nicht Berücksichtigung finden können.

PG erhab gegen diesen Bescheid am 18. November 2004 das Rechtsmittel der Berufung, worin er ausführte, die Einkommensteuererklärung für 1993 sei bereits am 19. Oktober 2004 eingereicht worden, worin Werbungskosten gem. § 68 Abs. 1 im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) RZ 1142 ff in Höhe von 4.320,00 € und Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -1.734,39 als Beteiligungsergebnis (Maestral atypisch stille Gesellschaft) geltend gemacht worden seien.

Das Finanzamt ersuchte den Berufungswerber (Bw.) mit Schreiben vom 17. Dezember 2004 um Ergänzung des Berufungsvorbringens, wobei u.a. Folgendes ausgeführt wurde:

..."...Es wurden ...2003 € 4.320.- als sonstige Werbungskosten beantragt. Lt. der Berufung ... handelt es sich bei diesen Beträgen um Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bzw. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gem. § 63 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988. Entsprechende Unterlagen wurden nicht vorgelegt. Um Nachrechnung der Belege (genaue Aufzeichnungen wie im Einkommensteuergesetz bzw. Lohnsteuerrichtlinien angeführt) und einer Begründung des Dienstgebers warum, wenn die Zulagen zustehen, keine Berücksichtigung im Zuge der Lohnverrechnung erfolgte, wird ersucht".

Der Bw. teilte dem Finanzamt hierauf mit Schreiben vom 25. Jänner 2005 mit, dass es belanglos sei, ob eine Begünstigung in der laufenden Lohnverrechnung oder erst in der Abgabenerklärung begehrt werde. PG sei Schiffskapitän und nicht nur in den Nachtstunden regelmäßig tätig, sondern auch permanent, also auch in den Ruhephasen Vibrationen und dem Lärm des Schiffes ausgesetzt, was lt. Judikatur eindeutig eine erschwerete Arbeit darstelle.

Das Finanzamt erließ am 10. Februar 2005 eine Berufungsvorentscheidung, im Rahmen derer Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen Berücksichtigung fanden (167,42 € und 62,96 €), Werbungskosten im Sinne des Berufungsvorbringens aber nicht zum Ansatz kamen. Dies deshalb, weil Nachweise für Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bzw. Überstundenzuschläge nicht vorgelegt worden seien.

Der Bw. stellte am 15. Februar 2005 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabebehörde zweiter Instanz.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) richtete an den Bw. mit Schreiben vom 19. April 2006 eine Anfrage, in der u.a. Folgendes ausgeführt wurde:

..."...Es wird ersucht Nachweise dafür vorzulegen, ob und in welcher Höhe Ihr Arbeitgeber Ihnen Zulagen neben dem Grundlohn gewährt hat, die gem. § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden können, wobei die jeweils gewährten Zulagen zu benennen wäre (Schmutz-, Erschwernis- Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit). Nachweise für gezahlte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen wären ebenfalls zu erbringen.

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bzw. damit zusammenhängende Überstunden können aus Überstundenpauschalen grundsätzlich nicht herausgeschält werden ... Die Steuerfreiheit derartiger Zuschläge setzt eine konkrete Zuordnung zur Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit voraus. Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten muss in jedem Fall ebenso konkret nachgewiesen werden, wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten.

Für die Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen gilt aber, wie auch für die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, dass derartige Zulagen/Zuschläge nur dann begünstigt sein können, wenn sie vom Arbeitgeber tatsächlich bezahlt werden ...

Es wird daher um Nachweis aller für das Dienstverhältnis maßgeblichen Unterlagen (Dienstvertrag, anwendbare kollektivvertragliche Regelungen ...) ersucht, wobei insbesondere die tatsächlich erfolgte Zahlung der Zulagen/Zuschläge nachzuweisen wäre. Weiters mögen Aufzeichnungen über jene Arbeitszeiten vorgelegt werden, für die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit geleistet wurden.

Weiters wäre nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (etwa durch Bescheinigung des Arbeitgebers), dass die jeweilige Zulage für Arbeiten gezahlt wird, die mit besonderer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr für den Arbeitnehmer verbunden ist.....".

In der am 28. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. an, dass die von ihm verrichtete Arbeit eine sehr schwere sei und er 2001 begonnen habe, über die angefallenen Arbeitszeiten Aufzeichnungen zu führen. Dies deshalb, weil er in Konflikt zu seinem Chef gekommen sei. Es sei nämlich vereinbart gewesen, dass für diese schwere Arbeit auch ein entsprechender Lohn bezahlt werde. Tatsächlich sei dieser Lohn aber ohne weitere Rücksprache einseitig vermindert worden.

Er habe auch seinen Arbeitgeber über die Gewerkschaft geklagt und eine geringe Summe zugesprochen erhalten. Dies sei Ende 2003, Anfang 2004 gewesen.

Der Bw. führte weiters aus, dass er in Anbetracht seiner Nebeneinkünfte einen Steuerberater mit seiner Vertretung beauftragt habe, der ihn auf die Möglichkeit der Geltendmachung steuerlicher Begünstigungen aufmerksam gemacht habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes Dr. Doris Obermayer verwies darauf, dass es für die steuerliche Begünstigung der in Rede stehenden Lohnbestandteile, wie Überstundenzuschläge sowie Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen erforderlich sei, Nachweise dafür zu erbringen, dass diese Zulagen tatsächlich ausbezahlt worden seien. Ein solcher Nachweis sei aber bislang nicht erbracht worden.

PG führte dazu aus, dass er für seine schwere Arbeit nicht den adäquaten Lohn erhalten habe, er also nicht wisse, ob derartige Zulagen an ihn ausbezahlt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gem. § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind zusätzlich zu Abs. 1 Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 43 € (590 S) monatlich steuerfrei.

Gem. § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) können nur dann steuerlich begünstigt behandelt werden, wenn der Arbeitnehmer die den Zulagen zugrunde liegenden Arbeiten tatsächlich verrichtet. Der Behörde ist weiters der Nachweis zu erbringen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (Verwaltungsgerichtshof [VwGH] vom 18. Dezember 1996, 94/15/0156, 1997, 622; 10. Mai 1994, 91/14/0057, 1995, 105; 10. März 1994, 93/15/0172, 1994, 628). Pauschalierte SEG-Zulagen können ebenfalls begünstigt besteuert werden. Doch müssen die tatsächlich geleisteten Stunden und die darauf entfallenden Zulagen über eine längere Zeit einzeln aufgezeichnet werden; für daran anschließende Lohnzahlungszeiträume ist nur mehr

nachzuweisen, dass sich die Verhältnisse nicht geändert haben (Fellner in Hofstätter/Reichel, § 68 Tz 3.5).

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und damit in Zusammenhang stehende Überstunden können aus Pauschalvereinbarungen grundsätzlich nicht herausgerechnet werden (vgl. VwGH v. 13. September 1977, 671/77, 1978, 52). Die Steuerfreiheit der Zuschläge setzt eine konkrete Zuordnung zu Sonntags- Feiertags- und Nacharbeit voraus. Bei einer pauschalen Abgeltung muss der Betrag den durchschnittlich geleisteten Stunden entsprechen (VwGH v. 3. Oktober 1984, 83/13/0054, 1985, 122; 14. November 1984, 83/13/0002, 1986, 3). Es kommt nicht auf die Anzahl der zugrunde liegenden Stunden, sondern auf die geleistete Arbeitszeit an (VwGH v. 9. Mai 1978, 1605/75, 1978, 266; 27. Jänner 1982, 1786/80, 1982, 330). Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten muss in jedem einzelnen Fall ebenso konkret nachgewiesen werden wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten.

Im vorliegenden Fall sind seitens des Bw. Nachweise der genannten Art nicht erbracht worden, wiewohl der Einschreiter hiezu wiederholt aufgefordert wurde (Schreiben des Finanzamtes vom 17. Dezember 2004; ho. Vorhalt vom 19. April 2006). Gleichermaßen ist ein im genannten ho. Vorhalt geforderter Nachweis, dass die ins Treffen geführten Zulagen überhaupt zur Auszahlung gelangt sind, nicht erfolgt, weshalb schon insoweit die in der Berufung vom 18. November 2004 in Anspruch genommene Regelung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht Anwendung finden kann.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden, wobei vom bekämpften Einkommensteuerbescheid 1993 vom 15. November 2004 insoweit abgewichen werden konnte, als der erklärte Beteiligungsverlust (Maestral GmbH & Atypisch Stille Gesellschaft) in Höhe von – 1.727,30 € sowie Sonderausgaben (167,42 €) entsprechend in Ansatz gebracht wurden.

Die im Wege der Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2005 festgesetzte Besteuerungsgrundlage sowie der entsprechende Abgabenbetrag werden daher bestätigt.

Wien, am 5. Oktober 2006