

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F-GmbH, vertreten durch CD., vom 17. Oktober 2000, gegen den Bescheid des Finanzamtes L. vom 26. September 2000, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 30. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1.1.1997 bis 31.12.1999 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung beanstandete das Erhebungsorgan die steuerfreie Belassung der für die Zeit von 18.00 bis 19.00 Uhr gewährten Schichtzulage und errechnete diesbezüglich eine Nachforderung an Lohnsteuer von S 85.601,-- (€ 6.220,87). Ab April 1997 sei die Arbeitszeit auf zwei Schichten aufgeteilt worden: Schicht 1 von 6.00 bis 14.00 und Schicht 2 von 14.00 bis 22.00 Uhr. Für die Zeiten von 18.00 bis 22.00 Uhr seien dabei – entsprechend dem Kollektivvertrag – zusätzlich zum Normal-Stundenlohn auch Nachtzuschläge im Ausmaß von 50 % des Stundenlohnes bezahlt worden. Diese Zuschläge seien im Rahmen der Lohnverrechnung bisher nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen worden. Die Zuschläge, welche im Rahmen des normalen Arbeitsschichtwechsels zur Nachtzeit bezahlt würden, könnten als Nachtarbeitszuschläge angesehen werden, wobei als Nachtzeit gemäß § 68 Abs. 6 EStG immer nur zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden, welche in der Zeit zwischen 19.00 und 7.00 Uhr erbracht werden müssten, angesehen werden könnten. Im gegenständlichen Fall würden die genannten Voraussetzungen nur für die Stunden zwischen 19.00 und 22.00 Uhr (Schichtende) zutreffen, da sowohl die geforderten drei

zusammenhängenden Stunden (Blockzeit) vorliegen als auch die Zeiten innerhalb der steuerlichen Nachtarbeit liegen würden. Die für die Zeit von 18.00 bis 19.00 Uhr gewährten Zulagen hätten nachversteuert werden müssen.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und schrieb der Berufungswerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 26. September 2000 S 85.601,-- an Lohnsteuer zur Nachentrichtung vor.

Die dagegen vom bevollmächtigten Vertreter eingebrachte Berufung richtet sich in erster Linie gegen die Besteuerung des Nachtzuschlages. Im Zusammenhang mit Schichtbetrieben sei die vom Finanzamt vorgenommene Rechtsauslegung nicht gerechtfertigt und entspreche auch nicht der Auslegung des § 68 EStG. Laut Lohnsteuerrichtlinien (RZ 1157) werde für Wechselschichten ausgeführt, dass bei derartigen Schichtbetrieben die auf die Nachtzeit entfallende Schichtzulage dann als begünstigter Nacharbeitszuschlag zu behandeln sei, wenn die Blockzeit (3 Stunden von 19.00 bis 7.00 Uhr) erfüllt sei. Diese erlassmäßige Bestimmung diene offensichtlich dazu, die Unbequemlichkeiten des Schichtwechsels auszugleichen. Weiters müsse durch diese Bestimmung eine andere Rechtsauslegung hinsichtlich der steuerfreien Nacharbeitszuschläge herausgelesen werden können, da sonst eine derartige zusätzliche Bestimmung in den Lohnsteuerrichtlinien nicht aufgenommen hätte werden müssen, wenn keine Änderung gegenüber der allgemeinen Bestimmung von Nachtzuschlägen die Folge wäre. Die erlassmäßige Bestimmung (RZ. 1157) sei offensichtlich so auszulegen, dass, wenn kollektivvertragsmäßig Nacharbeitszuschläge bezahlt werden müssten und jedenfalls die Blockzeit von drei Stunden in der Zeit von 19.00 bis 7.00 Uhr erfüllt sei, dann sämtliche Nacharbeitszuschläge – auch wenn sie bereits ab 18.00 Uhr zu bezahlen seien – als steuerfreie Nacharbeitszuschläge zu behandeln seien. Laut Kommentarmeinung Sailer (Lohnsteuer 1999, S. 664) werde nämlich ausgeführt, dass derartige Schichtzulagen, die im Rahmen des normalen Arbeitsschichtwechsels zur Nachtzeit gewährt würden, ohne Rücksicht auf die in verschiedenen Kollektivverträgen nicht immer einheitliche Bezeichnung, als Abgeltung für die mit der Nacharbeitszeit verbundenen Mehrauslagen gedacht seien. Derartige Zulagen könnten somit in Hinblick auf den Sinn und Zweck ihrer Gewährung als echte Nacharbeitszuschläge angesehen und gemäß § 68 Abs. 1 EStG steuerfrei belassen werden, wobei als Nachtzeit gemäß § 68 Abs. 6 EStG immer nur zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19.00 und 7.00 Uhr erbracht werden müssten, angesehen werden könnten. Nach Ansicht des bevollmächtigten Vertreters bedeute dies, dass, wenn die Nachtzeit gemäß § 68 Abs. 6 EStG (Blockzeit) erfüllt sei, dann sämtliche Nacharbeitszuschläge als steuerfrei zu werten seien. Da diese Voraussetzungen bei den Dienstnehmern der Rechtsmittelwerberin, die einen Nacharbeitszuschlag erhalten hätten, gegeben seien und laut Kollektivvertrag ab 18.00 Uhr ein derartiger Zuschlag habe bezahlt werden müssen, seien die ausbezahlten Nacharbeitszuschläge zu Recht gemäß § 68 EStG

als steuerfrei behandelt worden.

Gleichzeitig beantragte der bevollmächtigte Vertreter im Auftrag der Rechtsmittelwerberin, dass folgende Schmutzzulagen der Arbeitnehmer, die bisher dem normalen Steuersatz "entzogen" worden seien, als steuerfreie Schmutzzulagen gewertet werden würden:

Schmutzzulage 1997 S 391.554,-- , 1998: S 456.386,-- und 1999: S 483.623,-- . In Ziffer 4 des § 3 des Kollektivvertrages (Sonderbestimmung Druck) werde festgehalten, dass bei Verwendung von Spiritkarbonpapier, von Heißkarbonwerken, bei chemischer Papierbeschichtung (Schutzlackbeschichtung), bei Neutralisierung in Verbindung mit dem Einsatz giftiger Testsprays, die an diesen Maschinen beschäftigten Dienstnehmer eine Schmutzzulage in Höhe eines Normalstundenlohnes pro Arbeitstag zu erhalten hätten. Diese Zulage sei bei Festsetzung des Bruttobelzuges seitens der Einschreiterin berücksichtigt worden. Festzuhalten sei weiters, dass die Arbeitnehmer in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung zu ertragen hätten, da sie im Rahmen des laufenden Betriebsgeschehens stets mit Farben, Lacken, Fett und Ölen hantieren müssten. Dies stelle im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Verschmutzung des Arbeitnehmers dar.

Nach Durchführung umfangreicher Erhebungen wies das Finanzamt das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 2002 als unbegründet ab. Auch bei Wechselschichten könne nur dann die auf die gesetzliche (gemäß § 68 Abs. 6 EStG zwischen 19 Uhr und 7 Uhr) und nicht auf die kollektivvertragliche Nacharbeitszeit entfallende Schichtzulage als begünstigter Nacharbeitszuschlag behandelt werden, wenn die Blockzeit von drei Stunden innerhalb der Nacharbeitszeit von 19 Uhr bis 7 Uhr erfüllt sei. Die Nachversteuerung des Nacharbeitszuschlages für die Zeit von 18 Uhr bis 19 Uhr sei daher zu Recht erfolgt.

Zu der im Berufungsverfahren erstmalig (im Lohnsteuerprüfungsbericht finde sich dazu kein Hinweis) geltend gemachten steuerfreien Behandlung von Schmutzzulagen in den Jahren 1997 bis 1999 sei festzustellen, dass in den vorgelegten Unterlagen (wie Lohnkonto und Gehalts- bzw. Dienstzettel) kein dezidierter Hinweis auf eine tatsächliche Auszahlung von Schmutzzulagen zu finden sei. Aus dem für den Bereich "Druck" vorliegenden Kollektivvertrag gehe zwar hervor, dass bei bestimmten anfallenden Arbeiten eine Schmutzzulage zu zahlen sei, tatsächlich sei jedoch neben dem Grundlohn eine derartige Schmutzzulage namentlich nicht bezahlt worden. Der in der Berufung vertretenen Rechtsmeinung, die überkollektivvertragliche Entlohnung wäre als Schmutzzulage zu verstehen und damit als steuerfrei anzusehen, werde seitens des Finanzamtes nicht zugestimmt. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen" ergebe sich, dass die Voraussetzungen für deren Steuerfreiheit grundsätzlich nur dann erfüllt seien, wenn neben dem Grundlohn diese Zulagen, sei es mit einem festen Betrag oder in Prozenten des Arbeitslohnes gewährt würden. Diese Voraussetzung, auch als funktionelle Bedingung bezeichnet, habe als

Grundvoraussetzung für alle in § 68 EStG geregelten Zulagen Geltung. Tatsächlich habe die Berufungswerberin ihren Arbeitnehmern neben dem Grundlohn eine derartige Zulage nicht gewährt. Weder auf den vorgelegten Dienstzetteln noch auf den Lohnkonten sei eine Zulage ausgewiesen. Eine eventuelle überkollektivvertragliche Entlohnung sei nicht als Zulage im Sinne des § 68 EStG anzusehen und damit eine Herausrechnung als "Schmutzzulage" aus dem überkollektivvertraglichen Bezugsbestandteil schon grundsätzlich nicht möglich.

Im Vorlageantrag, wodurch das Rechtsmittel als unerledigt gilt, wird betont, dass sich die Berufung (nur) gegen die Versteuerung der Nacharbeitszuschläge für die Zeit von 18.00 bis 19.00 Uhr, die auf Grund kollektivvertraglicher Bestimmungen im Zuge der Schichtarbeit zu bezahlen gewesen wären, richtet. Im Zuge der Berufungsvorentscheidung sei lediglich ausgeführt worden, dass nach Ansicht der Abgabenbehörde auch bei Wechselschichten nur auf die gesetzliche und nicht auf die kollektivvertragliche Nacharbeitszeit abzustellen sei, wodurch lediglich Nacharbeitszuschläge ab 19.00 Uhr der Begünstigung unterliegen könnten. Auf den Hinweis, warum dann speziell im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien auf Wechselschichten Bezug genommen worden sei, wobei nach Ansicht der Abgabenbehörde letztlich auch bei derartigen Nachtzuschlägen nur auf die allgemeinen Bestimmungen des § 68 Abs. 6 EStG Bezug genommen werden könne, sei man nicht eingegangen. Gerade die Erfassung dieser Problematik in der Randzahl 1157 hätte doch bedeuten müssen, dass diesbezüglich sehr wohl gegenüber der allgemeinen Regelung des Nacharbeitszuschlages eine geänderte Rechtsauslegung anzuwenden sei. Würde man der Rechtsauffassung der Abgabenbehörde folgen, so würde dies bedeuten, dass die in der Randziffer 1157 der Lohnsteuerrichtlinien angeführte spezielle Bestimmung letztlich entbehrlich gewesen wäre, da nur die allgemeinen Bestimmungen betreffend der Nacharbeitszeit anzuwenden wären. Nach Ansicht des bevollmächtigten Vertreters sei jedoch durch die Anführung der Randziffer 1157 seitens des Gesetzgebers eine Abweichung zur Bestimmung gemäß § 68 Abs. 6 EStG gegeben, so dass der bezahlte Nacharbeitszuschlag auch ab 18.00 Uhr, wenn die Blockzeit erfüllt sei, begünstigt besteuert hätte werden müssen. Diesbezüglich werde auf den Erlass vom 2. Februar 1953, Zi. 83.008-9/1952 verwiesen, auf Grund dessen der Nacharbeitszuschlag im grafischen Gewerbe ab 18.00 Uhr als steuerfreier Nacharbeitszuschlag zu verrechnen gewesen wäre. Dieser Erlass sei für den Prüfungszeitraum trotz der vorhandenen Lohnsteuerrichtlinien 1999 und 2002 jedenfalls anzuwenden gewesen, da laut den Einführungserlassen zu den ergangenen Lohnsteuerrichtlinien festgehalten werde, dass für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle derartige Erlässe anzuwenden seien, wenn diese günstigere Regelungen vorgesehen hätten. Gerade im Zusammenhang mit diesem Erlass sei auch die Randziffer 1157 zu verstehen, so dass auch zukünftig derartige Nacharbeitszuschläge steuerfrei zu behandeln seien. Beantragt wird einzig, dass auch jene Nacharbeitszuschläge, die auf Grund des Schichtbetriebes laut Kollektivvertrag bereits ab 18.00 Uhr bezahlt hätten

werden müssen zur Gänze als begünstigte Nacharbeitszuschläge steuerfrei behandelt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des Vorlageantrages vom 20.6.2002 geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass nur mehr die Versteuerung der Nacharbeitszuschläge für die Zeit von 18.00 bis 19.00 Uhr, die auf Grund kollektivvertraglicher Bestimmungen im Zuge der Schichtarbeit zu bezahlen waren, strittig ist. Hinsichtlich des in der Berufungsschrift vom 17.10.2000 angeführten zweiten Punktes der Herausrechnung von Schmutzzulagen aus dem Bezug wäre das Rechtsmittel nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates jedenfalls auch aus den in der Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 2002 angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 4.940 S monatlich steuerfrei. Nach § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nacharbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen.

Das Einkommensteuergesetz 1988 hat erstmals den Begriff Nacharbeit definiert. Vorher wurde der Begriff Nacharbeit nach der Verkehrsauffassung ausgelegt. Daher kommt dem im Vorlageantrag zitierten Erlass vom 2. Februar 1953, Zi. 83.008-9/1952 schon aus diesem Grunde keine Bedeutung zu.

Da § 68 Abs. 6 EStG den Begriff "Nacharbeit" definiert, haben nach Hofstätter-Reichel, Einkommensteuerkommentar, § 68 EStG 1988, Tz. 5.3 für die Besteuerung im Bereich des § 68 EStG daher andere Definitionen, zB. kollektivvertragliche Regelungen, keine Bedeutung. Als Nacharbeit gelten nach der Definition des Abs. 6 nur Arbeitszeiten, die folgenden Voraussetzungen entsprechen:

- Sie müssen aufgrund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden und
- in der einzelnen Nacht ununterbrochen zumindest drei Stunden (sogenannte "Blockzeit") dauern.

Die auf Grund des Kollektivvertrages für die Zeit von 18.00 bis 19.00 Uhr bezahlte Schichtzulage erfüllt nach dem klaren Gesetzeswortlaut diese Voraussetzungen nicht, weshalb die Nachforderung an Lohnsteuer zu Recht besteht.

Dem Hinweis auf die Rz. 1157 der Lohnsteuerrichtlinien 1999 ist entgegenzuhalten, dass im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz lediglich die auf den gegenständlichen Fall anzuwendenden Gesetzesstellen wie oben ausgeführt anzuwenden sind. Aber auch bei

Anwendung der oben angeführten Lohnsteuerrichtlinien würde man zu keinem anderen Ergebnis kommen. Die genannte Randzahl lautet: "Bei Wechselschichten ist die auf die Nachtzeit entfallende Schichtzulage dann als begünstigter Nachtarbeitszuschlag zu behandeln, wenn die Blockzeit erfüllt ist." Dieser Satz wurde deshalb in die Lohnsteuerrichtlinien aufgenommen, weil aus den Bestimmungen des § 68 EStG nicht konkret hervorgeht, ob eine Schichtzulage überhaupt als Zuschlag für Nacharbeit gewertet werden kann. RZ. 1157 der LStR. enthält keine von der Nachtzeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG abweichende Definition, so dass der dort verwendete Begriff Nacharbeit nur im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen ausgelegt werden kann, was bedeutet, dass auch nach den LStR. 1999 die Schichtzulage nur für die Zeit zwischen 19.00 und 7.00 Uhr steuerfrei behandelt werden kann, wenn in dieser Zeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden vorliegen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 15. Oktober 2004