



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Gerd Dörflinger und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des AT, vertreten durch Winkel Steiner, Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsges.m.b.H., 6845 Hohenems, Schweizer Straße 77, vom 3. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Dr. Ignaz Arnoldi, vom 1. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 8. Juni 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Streitjahr Grenzgänger nach der Schweiz. Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2002 versagte die Behörde dem Berufungswerber (Bw.), der als CNC-Fräser bei einem Unternehmen für Feinwerktechnik beschäftigt war, die Steuerbegünstigung für die von ihm geltend gemachte Schmutz- sowie Nachtarbeitszulage.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führt der Bw. im Wesentlichen an, dass aus den vorgelegten Kumulativjournalen für 2001 und 2002 hervorgehe, dass zum Grundgehalt eine Schmutzzulage im Ausmaß von 5 % zusätzlich zur Auszahlung gelangt sei.

Weiters stimmten die Daten der auf dem Bankkonto des Bw. erfaßten Gehaltszahlungen mit den Daten der Unterlagen im Akt vollständig überein. Mit der Ergänzung vom 20.12.2002 seien auch die Schichtpläne des Arbeitgebers des Bw. übermittelt worden. Weiters habe die Behörde eine Kopie des Schreibens des Staatssekretariats für Wirtschaft, Direktion für Arbeit vom 13.9.1999 erhalten, in welchem dem Arbeitgeber des Bw. die Bewilligung für Nachtarbeit erteilt worden sei. Hier sei sowohl die zeitliche Lagerung als auch das Ausmaß der Arbeitszeit und der in den Nachtstunden gelagerten Teile der Arbeitszeit ersichtlich. Wenn nun addierender Weise die Daten dieser Bewilligung mit den Schichtplänen zusammengeführt würden, bleibe keine Frage der belangten Behörde unbeantwortet. Hinsichtlich der innerbetrieblichen Arbeitszeiterfassung sei nach dem Vernehmen der zuständigen Personen des Arbeitgebers die Praxis gegeben, dass die Mitarbeiter sich am Schichtplan zu orientieren hätten. Weiters sei das zeitliche Gerüst in der Form gegeben, als es in der Bewilligung des Staatssekretariats angeführt sei. Dieser Bewilligungsinhalt basiere auf den Angaben des Arbeitgebers. Der jeweilige Schichtmeister sei dafür verantwortlich, dass sämtliche eingeteilten Mitarbeiter auch während der gesamten Arbeitszeit anwesend seien. Fehle einer der Mitarbeiter infolge Krankheit, Urlaub etc., so sei das Lohnverrechnungsbüro informiert und die entsprechenden Schritte wie Abgleichen des Urlaubsstandes, Kontrolle der Krankmeldung etc. würden eingeleitet. Damit sei gewährleistet, dass die im Schichtplan iVm dem Arbeitszeitrauster angeführten Arbeitszeiten auch den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen würden. Eine Erfassung der Arbeitszeit sei dadurch gegeben, es sei ja nicht vorgeschrieben, eine Stechuhr, ein digitales Zeiterfassungssystem o.ä. bestimmte technische Hilfsmittel bei der Erfassung oder Kontrolle der geleisteten Arbeitszeit einzusetzen, es befindet sich in keiner gesetzlichen Vorschrift hier eine Einschränkung. Es könne also wiederum nicht davon gesprochen werden, dass der Bw. keinen Nachweis darüber vorgelegt hätte, welche Arbeitsstunden in der Nacht geleistet worden seien. Die für die Gewährung der Steuerbegünstigung erforderlichen Voraussetzungen seien erfüllt und damit sei auch eine entsprechende steuerliche Behandlung gefordert.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 7.7.2004 wird betreff der Nachzulage auf die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Zulagen und Zuschlägen gemäß § 68 verwiesen. Die Steuerfreiheit derartiger Zuschläge setze eine konkrete Zuordnung zur Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit voraus. Auch bei einer pauschalen Abgeltung sei erforderlich, dass der Betrag den durchschnittlich geleisteten Stunden entsprechen würde. Es komme nicht auf die Anzahl der zu Grunde gelegten Stunden, sondern auf die geleistete Arbeitszeit an. Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten müsse in jedem einzelnen Fall ebenso konkret nachgewiesen werden, wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten. Vor Erstellung des Einkommensteuerbescheides seien die Voraussetzungen für

die Begünstigung der Nachtarbeit gemäß § 68 EStG mittels Vorhalt abgeklärt worden. In der Beantwortung des Vorhaltes werde angeführt, dass keine Zeitaufzeichnung geführt worden sei. Ein Schichtplan für das Jahr 2001 sei zwar beigelegt worden, aber für das Streitjahr fehle dieser. Die Mehr- Minderstundenabrechnungen auf den Monatslohnausweisen des Jahres 2001 deuteten darauf hin, dass die Arbeitszeiten des Bw. firmenintern erfasst würden. Der Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung sei nicht erbracht worden. Die Nachtzulage betrage laut Lohnjournal pauschal 1.215,00 SFR für die Monate Jänner bis März, für den Monat Mai 1.320,00 SFR und für den Monat Juli 2.220,00 SFR. Eine pauschale Abgeltung stehe der Angemessenheit der Zulagen entgegen, da die pauschale Abgeltung unabhängig von der erbrachten Arbeitsleistung ausbezahlt würde. Gemäß dem vorgelegten Schichtplan würden die 1. und 2. Schicht keine steuerlich begünstigten Nachtstunden enthalten, nur die 3. Schicht würde für eine steuerliche Begünstigung in Frage kommen. Auf dem Kumulativjournal sei ersichtlich, dass für die Monate Jänner bis März jeweils 1.215 SFR an Schichtzulagen ausbezahlt worden seien. Anhand der im Akt aufliegenden Nachweise für den Besuch eines NC-Kurses beim WIFI sei zu erkennen, dass diese Kurse vom 18.2. bis 28.5.2002 jeweils von Montag bis Donnerstag von 18 - 22 Uhr stattgefunden hätten. Die 3. Schicht beginne um 20.48 Uhr. Der Bw. könne also im Februar und März nicht durchgehend für diese Schicht eingeteilt gewesen sein. An dieser beispielhaften Dokumentation sei zu sehen, dass die Schichtzulage unabhängig von der tatsächlichen Arbeitsleistung pauschal ausbezahlt worden sei. Der vom Gesetz geforderte Nachweis der zeitlichen Situierung der steuerlich begünstigten Arbeitsstunden in der Nachtzeit sei damit nicht erbracht. Auch die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit einer Schmutzzulage seien dieselben wie bereits dargetan. Solche Zulagen könnten daher infolge ihrer Funktion nur Bestandteile des Lohnes sein. Die Begriffe Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen würden im Gesetz definiert und seien nur begünstigt, soweit sie auf Grund der im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt würden. Liege eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen vor, so sei weiter zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr im Sinn der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG gegeben sei und das Ausmaß der Zulage angemessen sei. Die Steuerfreiheit der Zulagen setze weiters voraus, dass der Behörde nachgewiesen werde, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet worden seien. Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen müsse innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden. Ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen schlechthin sei nicht möglich, weil es an allgemein vergleichbaren Arbeitsbedingungen fehle. Der Vergleichsrahmen müsse somit Gruppen mit vergleichbaren Arbeitsbedingungen umfassen, wobei der Rahmen nicht zu eng gezogen

werden dürfe. Im Vorhalt vom 22. Jänner 2004 sei der Bw. aufgefordert worden, Aufzeichnungen nachzureichen, die belegten, wann die verschmutzenden Tätigkeiten durchgeführt worden seien. Im Antwortschreiben werde erklärt, dass keine Zeitaufzeichnungen geführt worden seien. In den Monatslohnabrechnungen für das Jahr 2002 seien keine zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt Schmutzzulagen ausgewiesen worden. Das im Akt in Kopie aufliegende Antwortschreiben des WIFI vom 25.9.2001, adressiert an P, Abt. Technik und Logistik, zHdn JU, deute nicht daraufhin, dass der Bw. unter derart verschmutzenden Bedingungen arbeiten würde, die die Steuerfreiheit einer Zulage nach § 68 EStG rechtfertigen würden. Da der Nachweis, nämlich die genauen Angaben der Stunden und Tage, in denen zwangsläufig eine Verschmutzung in erheblichem Ausmaß stattfinde, der Verrichtung von Arbeiten, die eine Schmutzzulage rechtfertigen würden, nicht erbracht worden sei und die Schmutzzulage nicht neben dem Grundlohn ausgewiesen worden sei, habe die Berufung als unbegründet abgewiesen werden müssen.

In dem Vorlageantrag wird vorerst auf das bisherige Vorbringen verwiesen. Weiters wird im Wesentlichen angeführt, dass versehentlich der Schichtplan für 2002 bei den übermittelten Unterlagen nicht dabei gewesen sei, diese Vorlage werde nachgeholt. Es werde aber angemerkt, dass aus den bisher vorliegenden Schichtplänen wie auch aus der Bewilligung für Nachtarbeit für den Arbeitgeber durch das Staatssekretariat für Wirtschaft eine Systematik, ein Arbeitsrhythmus des Bw. ersichtlich sei, der offensichtlich bis zum 31.7.2002, also bis zum Ende des Dienstverhältnisses, nicht geändert worden sei. Durch den Schichtplan 2002 werde wie bereits für die Vorjahre der Nachweis für die zeitliche Lagerung der Arbeitszeit erbracht. Hingewiesen werde auch auf die Praxis des Dienstgebers, dass Unregelmäßigkeiten in der Arbeitszeit bzw. Arbeitsbelastung durch den Vorarbeiter an den Dienstgeber weitergeleitet und postwendend Eingang in die Lohnverrechnung finden würden. Wenn nun die belangte Behörde meine, dass in der Zeit vom 18.2. bis 28.5.2002 durch den Besuch eines WIFI-Kurses in HD von Montag bis Donnerstag jeweils von 18 bis 22 Uhr bewiesen sei, dass eine Zuteilung zur 3. Schicht, das sei die mit der Erfüllung der Kriterien für die steuerbegünstigten Zuschläge, nicht möglich gewesen sei, so irre sich die Behörde hier. Der Bw. habe nämlich in Absprache mit der Personalleitung und dem Vorarbeiter jeweils nach Ende des Kurses, wohl verspätet ab ca. 22.30 Uhr, die Arbeit in der jeweiligen Schicht aufgenommen und daher auch zu Recht die Nachschichtzulage erhalten. Zum Beweis hiefür werde die Einvernahme des Personalleiters angeboten. Die Behauptung der Behörde, dass der Nachweis der tatsächlichen Arbeits verrichtung nicht erbracht worden sei, könne nur aus Versehen in die Begründung gerutscht sein, da die Löhne ausbezahlt worden seien. Es existiere keinen Hinweis auf eine Tatsache, die zur Zahlung des Arbeitsentgeltes trotz fehlender Verrichtung der Arbeit Anlass gebe. Was nunmehr die Schmutzzulage anbelange, so werde eine Stellenbeschreibung des

---

Arbeitgebers vorgelegt, das Kumulativjournal mit den Beträgen, die zusätzlich als Schmutzzulage bezahlt worden seien und ein Auszug aus dem Bankkonto des Jahres 2002, auf welches die Lohnzahlungen getätigt worden seien. Alleine die Bezeichnung einer Abteilung "Transport und Logistik", die von einem Außenstehenden auf einem Schreiben gewählt worden sei, könne wohl nicht ausschlaggebend für die Beurteilung des Tätigkeitsbildes eines Arbeitnehmers sein. Der Stellenbeschreibung des Arbeitgebers sei mehr Glauben zu schenken, in welcher auch der Hinweis auf das Ausmaß der Tätigkeiten, welche die Voraussetzungen für die Gewährung einer Schmutzzulage erfüllen, vorhanden sei.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid in der Weise abzuändern, dass bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte die Schmutzzulagen als steuerfreie Lohnbestandteile behandelt und die Teile des Lohnes, die auf Zeiten zwischen 19.00 und 07.00 Uhr entfallen und zusammenhängend mehr als 3 Stunden umfassen als steuerbegünstigte Nachtarbeit behandelt würden. Weiters werde beantragt, eine mündliche Verhandlung durchzuführen, da es sehr wesentlich sei, dass der gesamte Senat sich ein Bild darüber machen könne, wie klar und glaubhaft, da den Tatsachen entsprechend, die Aussagen der im Vorlageantrag angeführten Personen seien.

In der am 8. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung hat eine ausführlichen Erörterung des Sachverhaltes und der gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung einer steuerbegünstigten Schmutz- und Nachzulage stattgefunden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall steht zwischen den Parteien des Verfahrens in Streit, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der behaupteten Schmutz- und Nachzulage im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 gegeben sind.

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 S (360,00 €) monatlich steuerfrei.

Bei den in § 67 Abs. 11 EStG 1988 genannten Personen (insbesondere Grenzgänger) sind die obgenannten Zulagen/Zuschläge im gleichen Ausmaß steuerfrei, wenn wie bei im Inland tätigen Personen die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung erfüllt sind.

Zur Schmutzzulage:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz- und Gefahrenzulagen bis 4.940,00 S (360,00 €) monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 leg. cit. sind unter Schmutz- 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, oder
- infolge der schädlichen Einwirkung von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt<sup>4</sup>, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Tz 10 ff zu § 68 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, EinkommensteuerHandbuch, Tz 37 zu § 68 EStG 1988; siehe auch E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in: ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz- und Gefahrenzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen **gleichzeitig** erfüllt sein müssen. Liegt nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt die Begünstigung nicht in Betracht.

Die erste Voraussetzung ist **funktioneller** Art. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergibt sich, dass die Voraussetzung für deren Steuerfreiheit nur dann erfüllt ist, wenn diese Zulagen neben dem Grundlohn gewährt werden. Daraus ist zum einen abzuleiten, dass Zulagen nicht auf Kosten einer unzulässigen Kürzung des Grundlohnes gehen dürfen. Zum anderen bedeutet es, dass es unzulässig wäre, Zulagen lediglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen. Schon die Bedeutung des Begriffes "Zulagen und Zuschläge", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen wird, macht deutlich, dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Tätigkeit, die etwa mit einer Verschmutzung des Arbeitgebers verbunden ist, für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist **formeller** Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften gezahlt werden. Die Bedingung ist aber auch dann erfüllt, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird. Dies setzt den Abschluss einer Betriebsvereinbarung voraus, in der Einigung über die zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt wurde.

Zusätzlich zu den beiden erstgenannten Voraussetzungen ist für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer dritten, der so genannten **materiellen** Voraussetzung erforderlich. Der Arbeitnehmer muss auch tatsächlich Tätigkeiten verrichten, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen. Um das Vorliegen dieser dritten Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Pauschalierte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen können ebenfalls begünstigt besteuert werden. Dafür müssen aber über eine längere Zeit Aufzeichnungen geführt werden, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter zuschlagswürdigen Umständen erfolgt, ergeben.

Im gegenständlichen Fall ist kein Nachweis dafür vorgelegt worden, dass die behauptete Schmutzzulage auch tatsächlich neben dem Grundlohn gezahlt wird. Eine Schmutzzulage wurde lediglich im Kumulatvjournal für 2002 ausgewiesen, nicht aber in den für die Behörde relevanten Unterlagen, nämlich dem Lohnausweis für 2002 sowie in den Lohnabrechnungen für 2002.

Weiters ist nach Überzeugung des Senates zu bedenken: Laut den Angaben des Bw. in der mündlichen Verhandlung hat seine Hauptarbeit in der kubischen Fertigung, Abteilung Fräserei, im Bestücken der bei der Bearbeitung komplett abgeschirmten Fräsmaschine mit Aluminiumteilen, dem anschließenden Druckluftreinigen dieser Teile und in deren Nachmessung bestanden. Der Bw. hat zu dieser Arbeit weder einen speziellen Schutzmantel noch etwa Schutzhandschuhe noch zwingend eine Schutzbrille benötigt. Er ist beim Druckluftreinigen der bearbeiten Stücke lediglich etwas an die Seite gestanden oder hat sich die Hand vor das Gesicht gehalten. Der unabhängige Finanzsenat zieht aus diesen Angaben des Bw. den eindeutigen Schluss, dass bei der Arbeit des Bw. keine über das bei jeder Art von manueller Tätigkeit hinausgehende Mass von allfälliger Verschmutzung stattgefunden hat. Es ist hiezu in den Stellenbeschreibungen der Firma P vom 28.11.2002 und 31.12.2002 zwar angeführt, dass der Bw. mit stark verschmutzenden und gefährlichen Stoffen in Kontakt kommt, in beiden Stellenbeschreibungen wird jedoch bemerkt, dass ledigliche eine Verschmutzungsmöglichkeit besteht, also keineswegs zwingend eine Verschmutzung stattfindet.

Schließlich wird vom unabhängigen Finanzsenat darauf hingewiesen, dass der Schweizerische Gesamtarbeitsvertrag für die metallverarbeitende Industrie die Auszahlung einer Schmutzzulage nicht kennt.

Der unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass es nicht dazu kommen darf, dass österreichische Grenzgänger günstiger als inländische Arbeitnehmer behandelt werden. Um im

Inland in den Genuss der Begünstigung des § 68 EStG 1988 gelangen zu können, ist ua. Voraussetzung, dass aus dem vom Arbeitgeber ordnungsgemäß zu führenden Lohnkonto ersichtlich ist, dass auch tatsächlich neben dem Grundlohn eine Schmutzzulage ausbezahlt worden ist (§ 76 EStG 1988). Der vom Arbeitgeber auszustellende Lohnzettel (Lohnausweis) muss die Eintragungen im Lohnkonto enthalten (§ 84 EStG 1988). Außerdem muss die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges jederzeit aus den Lohnaufzeichnungen ersichtlich sein. Dies ist wie o.a. im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Einem inländischen Arbeitnehmer wäre unter den selben Voraussetzungen, nämlich wenn - wie gegenständlich vorliegend - die Auszahlung der Schmutzzulage aus den Lohnunterlagen nicht einwandfrei nachgewiesen werden kann, die Begünstigung des § 68 EStG 1988 ebenfalls zu versagen. Aber auch die anderen vom unabhängigen Finanzsenat ins Treffen geführten Gründe, nämlich die Angaben des Bw. in der mündlichen Verhandlung, die Stellenbeschreibungen seines Arbeitgebers, das im internet vermittelte Berufsbild ([www.P.ch/d/stellen/cnc\\_fraeser.htm](http://www.P.ch/d/stellen/cnc_fraeser.htm); [www.wikipedia.org/wiki/CNC-Drehmaschine](http://www.wikipedia.org/wiki/CNC-Drehmaschine)) sowie der Schweizerische Gesamtarbeitsvertrag für die metallverarbeitende Industrie erhellten, dass für die Firma P kein Grund zur Bezahlung einer Schmutzzulage bestanden hat.

Der unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung des Vorliegens einer steuerbegünstigten Schmutzzulage nicht vorliegen.

#### Betreff Nachtzulage:

§ 68 Abs. 6 EStG 1988 definiert den Begriff "*Nachtarbeit*". Daher haben für die Besteuerung andere Definitionen, z.B. in kollektivvertraglichen Regelungen, keine Bedeutung. Als Nachtarbeit gelten demnach nur Arbeitszeiten, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19:00 Uhr und 7:00 Uhr erbracht werden und in der Nacht ununterbrochen zumindest drei Stunden (so genannte "Blockzeit") dauern (vgl. Hofstätter / Reichel, EStG-Kommentar, § 68 Tz 5.3). Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit zwischen 19.00 und 07.00 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50 %.

Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge liegen nur dann vor, wenn derartige Zulagen und Zuschläge neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn gewährt werden. Allen Zulagen und Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 ist gemeinsam, dass es sich hiebei um laufende Bezüge handelt. Die Nachtarbeit, die bei bestimmten Berufen geradezu typisch ist und als Normalarbeitszeit festgesetzt ist, genießt daher dann keine steuerliche Begünstigung, wenn sie "nur" durch einen entsprechend höheren Grundlohn abgegolten wird. Schon die Bedeutung des Wortes "Zulage", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen wird, macht deutlich, dass

das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Nachtarbeit für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist. Für die Anwendbarkeit der genannten Bestimmung ist Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer für die zur Nachtzeit verrichteten Arbeiten tatsächlich eine Zulage erhalten hat und diese nicht nur rein rechnerisch aus dem Grundlohn herausgeschält worden ist (Voraussetzung funktioneller Art).

Es wird vom unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass auf Grund der vorgelegten Zeitaufzeichnungen kein Zweifel daran besteht, dass der Berufungswerber tatsächlich Nachtarbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 verrichtet hat. Es wurden vom Bw. hiefür die Schichtpläne für die Kalenderwoche 16 bis 31/2002 als Beweis gelegt. Die Schichtpläne für die Kalenderwochen 1 bis 15/2002 wurden nicht gelegt, wozu vom steuerlichen Vertreter erklärt wurde, dass diese auf Grund einer organisatorischen Umstellung innerhalb der Struktur des Arbeitgebers nicht vorgelegt werden konnten. Es wurde als Beweis hiefür die Vernehmung des zuständigen Mitarbeiters der Personalabteilung der Firma P angeboten. Der unabhängige Finanzsenat ist diesem Beweisanbot nicht gefolgt, sondern hat in der Gesamtbetrachtung der Umstände, etwa dass der Bw. laut Lohnabrechnungen sowie Kumulativjournal im Jahr 2001 ganzjährig "3er-Schicht" geleistet hat, dass die Nachtarbeit vom Staatssekretariat für Wirtschaft bewilligt und dementsprechend wirtschaftlich "unentbehrlich" war und auch aus verfahrensökonomischen Gründen dem Vorbringen des Bw., dass auch in diesen Wochen von ihm Nachtarbeit verrichtet wurde, in freier Beweiswürdigung Glauben geschenkt. Auch wird im Kumulativjournal für die Monate April und Juni keine "3er-Schicht" ausgewiesen, was dessen diesbezügliche Glaubwürdigkeit erhöht. Wie in der Berufungsvorentscheidung angeführt, kommt lediglich für diese "3er-Schicht", welche den Zeitraum von 20.48 Uhr bis 05.12 Uhr umfasst, die steuerliche Begünstigung in Frage. Wenn das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung anführt, dass auf Grund der im Akt aufliegenden Nachweise für den Besuch eines "NC-II" Kurses beim WIFI in I im Zeitraum 18.00 bis 22.00 Uhr, jeweils von Montag bis Donnerstag, der Bw. im Monat Februar und März nicht durchgehend für die "3er-Schicht" eingeteilt gewesen sein kann, so wurde in der Verhandlung absolut glaubhaft dargestellt, dass mit dem Schichtführer der Arbeitsbeginn so vereinbart wurde, dass der Bw. seinen Arbeit erst nach Ende des Kurses um ca. 22.30 Uhr aufnimmt, also auch in den Kursmonaten Nachtarbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG absolviert wurde.

Am Vorliegen von Nachtarbeitszulagen in der "3er Schicht" in Höhe der im Kumulativjournal 2002 ausgewiesenen Beträge hat selbst die Amtspartei in der mündlichen Verhandlung nicht mehr gezweifelt, diese Nachtarbeitszulagen allerdings nur für den Zeitraum April bis Juni 2002, für welchen die Schichtpläne für die Kalenderwochen 16 bis 31/2002 vorgelegt wurden, anerkannt. Dass die für den Monat Juli 2002, in welchem der Bw. sich im Urlaub befunden

hat, pauschal ausgewiesene Nachtzulage als solche nicht anzuerkennen ist, ist in der Verhandlung außer Streit gestanden und es erübrigte sich daher ein weiteres Eingehen des unabhängigen Finanzsenates darauf. Die Gründe, warum der unabhängige Finanzsenat entgegen der Ansicht des Finanzamtes das Vorliegen von Nachtarbeit in Form der "3er-Schicht" auch im Zeitraum Jänner bis März 2002 anerkennt, wurden bereits dargetan.

Der unabhängige Finanzsenat gibt aus den o.a. Gründen dem Berufungsbegehren hinsichtlich der Anerkennung einer steuerbegünstigten Nachtarbeitszulage betreffend die Monate Jänner bis Juni 2002 statt, im Übrigen war die Berufung wie ausgeführt als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 26. Juni 2006