



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw,Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw genannt) war im Jahr 2003 als Grenzgänger in der Schweiz für das DG (kurz DG) als "Floormanager" im Live Game nichtselbständig tätig. Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 wurde unter Punkt 4. c) ein *"erhöhter Freibetrag wegen typischer Nachtarbeitsberufe"* im Betrag von 4.212,00 € (6.480,00 CHF) geltend gemacht.

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 16. Februar 2005 die beantragte Steuerbefreiung gem. § 68 EStG 1988 nicht gewährt.

In der Berufung vom 2. März 2005 hat der Bw darauf verwiesen, die Steuerbegünstigung für ausgeübte Nachtarbeit sei nicht gewährt worden, obwohl das Finanzamt seine Arbeitszeiten kenne, und er diesem alle Unterlagen bereitgestellt habe. Der Berufung wurde eine *"Nacht-dienstbestätigung"* der DG vom 1. März 2005 angeschlossen, wonach im Jahr 2003 31 % (35.095,00 CHF) des Bruttolohnes von 113.094,00 CHF auf *"Nachtarbeit nach 23 Uhr"* entfalle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15 März 2005 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde es als unstrittig angesehen, dass der Bw als Mitarbeiter im Casino in der Nacht arbeite. Daraus ergebe sich allerdings noch keine steuer-

liche Begünstigung der für diese Zeit bezahlten Lohnanteile. Die steuerliche Begünstigung gemäß § 68 EStG 1988 gelte nur für effektiv zum Grundlohn ausbezahlte Zulagen. Solche begünstigten Zulagen seien auf den vorliegenden monatlichen Lohnzetteln nicht ausgewiesen. Eine Herausrechnung von Nachtzulagen aus den pauschalen Lohnbezügen sei nicht möglich.

Daraufhin hat der Bw mit Schreiben vom 11. April 2005 fristgerecht beantragt, die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend zur Berufung wurde vorgebracht, dass aufgrund der Bestätigung seines Arbeitgebers zweifelsfrei feststehe, dass er die Nachtzulage für ausschließlich in der Nacht geleistete Arbeitszeiten erhalte. Sein Arbeitgeber habe lediglich eine Bestätigung über jene Zeiten ausgestellt, welche nach 23 Uhr angefallen seien; gem. § 68 EStG 1988 wären jedoch bereits die Zuschläge ab 19.00 Uhr steuerbegünstigt. Er beantrage daher sogar weniger als ihm gesetzlich zustehen würde. Eine detaillierte Aufstellung über die in der Nacht geleisteten Stunden liege vor, und sei dem Finanzamt bereits vorgelegt worden. Der Stundenanteil, welcher von seinem Arbeitgeber ab 23 Uhr bestätigt worden sei, betrage 35.059,00 CHF (= Arbeitszeit plus Zuschläge), davon Zuschläge gem. § 68 EStG 88 50 %, d.s. CHF 17.529,50 CHF. Er beantrage daher den Höchstbetrag gem. § 68 EStG 1988 für geleistete Nachtarbeit als steuerfreie Zulage anzuerkennen. Diese Vorgangsweise gehe insofern mit dem inländischen Steuerrecht konform, als bei den Casinos Austria aufgrund einer Vereinbarung mit dem BMFF auch ein Betrag von 40 % als steuerfreie Zulage (zumindest bis zum HB) ausgeschieden werde, was wiederum die günstigere Lösung sei, als jene, die er beantrage. Auch bei den Casinos Austria handle es sich um pauschale Beträge. Abgesehen davon würden Bestätigungen des Arbeitgebers und Aufzeichnungen vorliegen, welche die tatsächlich geleistete Nachtarbeit tatsächlich dokumentieren würden.

Ausländische Einkünfte seien laut Rechtsprechung und Richtlinien österreichischem Steuerrecht anzupassen; so wie sich die Vorgangsweise beim Finanzamt darstelle, scheine dies jedoch lediglich dann zu gelten, wenn sich für die inländische Steuerbehörde ein Vorteil ergebe. Wie sonst sei es zu erklären, dass eine solche Vorgangsweise wie bei den Casinos Austria für Schweizer Casinos nicht anerkannt werde. Dies stelle seines Erachtens einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz dar. Allein aus diesem Grunde müsse seiner Berufung stattgegeben werden. Er ersuche daher, aufgrund seiner Ausführungen dieser Berufung insoweit stattzugeben, als dass der HB für Nachtarbeit gem. § 68 als steuerfreie Zulagen gewährt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall steht zwischen den Parteien des Verfahrens in Streit, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der behaupteten "Nachtzulagen" im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 im gegenständlichen Fall 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.

§ 68 Abs. 6 EStG 1988 definiert den Begriff "Nachtarbeit" und haben daher für die Besteuerung in diesem Bereich andere Definitionen, z.B. in kollektivvertraglichen Regelungen, keine Bedeutung. Als Nachtarbeit gelten demnach nur Arbeitszeiten, die aufgrund 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).

Bei den in § 67 Abs. 11 EStG 1988 genannten Personen (insbesondere Grenzgänger) sind gemäß § 68 Abs. 8 EStG 1988 die obgenannten Zulagen/Zuschläge im gleichen Ausmaß steuerfrei. Dies impliziert allerdings auch, dass wie bei im Inland tätigen Personen die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung erfüllt sein müssen.

Eingangs ist festzustellen, dass bei bestimmten Berufen die Art der zu verrichtenden Tätigkeit bzw. das Berufsbild bereits bedingt, dass schon die Normalarbeitszeit als Nachtarbeit verrichtet wird. Auch bei der vom Bw ausgeübten Tätigkeit als "Floormanager im Live Game" handelt es sich um eine solche, die laut den vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen überwiegend in der Nacht ausgeübt wird. Dass der Bw als Mitarbeiter des Casinos X (Schweiz) in der Nacht arbeitet, wurde seitens des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung auch nicht bestritten.

Eine solche Tätigkeit genießt aber dann keine steuerliche Begünstigung, wenn sie nur durch einen höheren Grundlohn abgegolten wird. Dies deshalb, da bereits das Wort "Zulage" bzw. "Zuschlag" einen **zusätzlichen Lohnbestandteil** voraussetzt. Dies bedeutet, dass auch dann, wenn per definitionem vom Vorliegen von Nachtarbeit ausgegangen werden kann, dies für sich gesehen noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei behandelt werden kann. Eine Steuerfreistellung einer Zulage bzw. eines Zuschlages setzt damit voraus, dass ein(e) solche(r) tatsächlich zum Grundlohn **vereinbart und bezahlt** wurde.

Das Finanzamt ist in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen u.a. davon ausgegangen, dass in den Monatslohnabrechnungen des Jahres 2003 eine begünstigte Nachtzulage

nicht ausgewiesen sei, und ein Herausrechnen von Nachtzulagen aus den Lohnbezügen nicht möglich sei.

Die Bw. hat, um das Argument des Finanzamtes, die Nachtzulage dürfe nicht unter Kürzung des Grundlohnes aus diesem herausgeschält werden, zu entkräften, mehrfach auf die von der DG ausgestellte *"Nachtdienstbestätigung 2003"* verwiesen. In dieser hat die DG bestätigt, dass 31 % des Bruttolohnes 2003 in Höhe von 113.094,00 CHF, sohin 35.059,00 CHF auf *"Nachtarbeit nach 23.00 Uhr"* entfallen. Damit steht aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates fest, dass der Teil des Lohnes, der vom Bw als *"Nachtzulage"* angesehen wird, im Nachhinein aus dem Jahres-Bruttolohn herausgerechnet wurde, und daher keine Zulage, die zusätzlich zum Grundlohn vereinbart und bezahlt wurde, darstellt. Dies bestätigt der Bw mit seinen Ausführungen zur Beilage, wonach das Einkommen brutto auf geleistete Nachtarbeit in Summe und Prozent *"umgelegt"* worden sei. Dies kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur so verstanden werden, dass jene im Jahr ab 23 Uhr geleisteten Stunden addiert wurden, die Zahl dieser Stunden in Relation zu den insgesamt 2003 geleisteten Stunden gesetzt, und daraus jener Prozentsatz (31 %) ermittelt wurde, der auf das Bruttogehalt angewendet wurde. Im Übrigen hat die DG in der Bestätigung keineswegs die Vereinbarung oder Zahlung einer *"Nachtzulage"* oder eines *"Zuschlages"* bestätigt. Sie hat darin nur das Erbringen von *"Nachtarbeit nach 23 Uhr"* bestätigt, nicht aber, dass mit dem Bw von vornherein **neben einem Grundlohn** eine Zulage oder Zuschläge für Nachtarbeit vereinbart und gesondert bezahlt worden wären.

Im Hinblick darauf, dass eine Zulage für Nachtarbeit (nicht einmal ein Pauschale) auch in den Monatslohnabrechnungen nicht ausgewiesen ist, und sohin nicht einmal festgestellt werden kann, welcher Betrag im jeweiligen Monat ausbezahlt worden sein soll, kann nicht davon ausgegangen werden, dass und in welcher Höhe eine solche tatsächlich von vornherein vereinbart und bezahlt wurde. Welcher Betrag im jeweiligen Monat ausbezahlt worden sein soll, ist aber insofern von Belang, als § 68 Abs. 1 EStG 1988 die Steuerfreistellung eines Betrages *"insgesamt bis 360 €* (dieser erhöht sich gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 unter den dort genannten Voraussetzungen auf 540 €) **monatlich**" vorsieht.

Wie aus dem *"Stammblatt – Zeiterfassung Spielbetrieb 2003"* des Bw im Zusammenhalt mit dem im Akt erliegenden Vertrag eines anderen Mitarbeiters des Casinos X (Name, Adresse geschwärzt) hervorgeht, erfolgt im Casino X für Stunden, die als Nachtarbeit (zwischen 24 Uhr und 7 Uhr) geleistet werden, ein *"Zeitzuschlag" von 10 %*, die im Stammblatt als *"Kompensationszeit aus Nachtarbeit" (10 %)* ausgewiesen ist. Dass aber seitens der DG und allenfalls in welcher Höhe für derartige Zeiten eine zusätzliche Entlohnung in Form eines Zuschlages zu erfolgen hatte, kann weder dem Stammblatt noch dem *"Vertragsmuster"* entnommen werden. Hätte zwischen dem Bw und seiner DG eine Nachtzulagen-Regelung

bestanden, wäre es – insbesondere im Hinblick auf die Vorhaltswirkung der Feststellungen des Finanzamtes in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2005 am Bw gewesen, entsprechende Nachweise zu erbringen, dass und welche konkrete Vereinbarung mit der DG hinsichtlich der behaupteten Nachtzulage bzw. des Nachtarbeitszuschlages (dem Grunde und der Höhe nach) bestanden hat, und dass und in welcher Höhe eine solche(r) tatsächlich **zusätzlich zum Grundlohn** (als gesonderter Gehaltsbestandteil) bezahlt wurde. Die vorgelegte *"Nachtdienstbestätigung"* vermag diesen Beweis aus den bereits dargestellten Gründen jedenfalls nicht zu erbringen. Dass der Bw in der Nacht (auch nach 23 Uhr tätig) war, hat auch das Finanzamt nie in Abrede gestellt. Nur diesen Umstand vermögen allerdings die für das Jahr 2003 vorgelegten Zeitaufzeichnungen zu erweisen. Da der Bw im Übrigen ursprünglich einen Betrag von 4.212,00 € (6.480,00 CHF) als steuerfreie Nachtzulage für 2003 berücksichtigt haben wollte, im Vorlageantrag sodann von *"Zuschlägen"* in Höhe von 17.529,50 CHF ausgegangen ist, stützt die Auffassung, dass eine konkrete Zulagenvereinbarung nicht bestanden hat, zumal für den Unabhängigen Finanzsenat nicht glaubhaft ist, dass der Bw ursprünglich (laut Beilage Erklärung) auf die Steuerfreistellung für einen Teil einer angeblich vereinbarten und bezahlten Zulage hätte verzichten sollen.

Soweit sich der Bw auf nicht näher bezeichnete Erlässe und Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) beruft, so ist darauf zu verweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat an Erlässe und Richtlinien des BMF nicht gebunden ist. § 117 BAO idF BGBl. Nr. 97/2002 wurde mit Erkenntnis des VfGH vom 2.12.2004, G 95/04 u. a. als verfassungswidrig aufgehoben, weil die Bestimmung Rechtsquellentypen geschaffen habe, die von der Verfassung nicht vorgesehen seien. Aus dem vorstehenden Grund kann auch durch eine Nichtanwendung von BMF-Erlässen bzw Richtlinien durch den UFS keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes entstehen. Eine fernmündliche Anfrage vom 1. Februar 2006 beim Finanzamt hat im Übrigen ergeben, dass dem Finanzamt ein Erlass betreffend die Casinos Austria, wonach *"pauschal ein Betrag von 40 % als steuerfreie Zulagen"* (bis zum HB) ausgeschieden werde, nicht bekannt ist.

In diesem Zusammenhang wird noch darauf verwiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) generell hohe Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge wie auch für Überstundenzuschläge stellt (vgl. ÖStZ 2004, 123 f). In der Begründung zu seinem Erkenntnis vom 30.4.2003, 99/13/0222 hat er überdies klar zum Ausdruck gebracht, dass bei einem auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund trete, 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.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates muss daher selbst bei einer pauschalen Abgeltung (, wobei im gegenständlichen Fall nicht einmal festgestellt werden konnte, dass eine monatliche pauschale Nachtzulage bezahlt wurde) von vornherein klar (nach außen erkenn- und nachprüfbar) geregelt sein, welcher Betrag monatlich für welche geleistete Arbeitszeit als Nachtarbeitszuschlag ausbezahlt werden soll bzw. wurde, andernfalls ein Steuerpflichtiger die Höhe willkürlich im Nachhinein dem monatlichen Höchstbetrag von 360,00 € bzw. 540,00 € anpassen könnte, um diesen voll auszuschöpfen. Diese Gefahr besteht naturgemäß auch dann, wenn bei einer pauschalen Vereinbarung im Nachhinein nur eine mündliche Vereinbarung behauptet wird bzw. auch in einem schriftlichen Vertrag keine konkrete Vereinbarung über eine "Nachtzulage" besteht.

Da die Bestätigung der DG eines in den vorgelegten Unterlagen in keiner Weise gedeckten Sachverhaltes den erforderlichen Nachweis, dass **neben dem Grundlohn** tatsächlich eine "Nachtzulage" bzw. Nachtzuschläge vereinbart und dass und in welcher Höhe sie bezahlt wurde(n), nicht erbringen konnte, sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Möglichkeit, dem Berufungsantrag (auch nur teilweise) Folge zu geben.

Der Bw hat im Übrigen kein Hindernis aufgezeigt, das allenfalls einer entsprechenden Regelung einer Nachtzulage in einem Schweizer Arbeitsvertrag entgegenstehen könnte und die Erfahrung zeigt, dass auch in der Schweiz einer "Nachtzulage" vertraglich vereinbart und in Lohnabrechnungen bzw. auf dem Lohnkonto gesondert ausgewiesen werden kann und wird. Gibt es aber – aus welchen Gründen auch immer - keine solche konkrete vertragliche Regelung, muss der Abgabepflichtige seine Nachweispflichten eben in anderer Form erfüllen, andernfalls die Begünstigung (steuerfreie Behandlung einer "Nachtzulage") nicht gewährt werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Februar 2006