

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin X in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 6. Dezember 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge abgekürzt Bf.), der im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung neben dem sog. großen Pendlerpauschale für einen Arbeitsweg zwischen 2 km und 20 km in Höhe von 372,00 € Unterhaltsabsetzbeträge sowie Kinderabsetzbeträge für 2 Kinder geltend.

Mit Bescheid vom 6. Dezember 2013 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2012 mit 7.992,00 € erklärungskonform festgesetzt.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf. erstmals expressis verbis die Steuerfreistellung sämtlicher Zulagen (Leistungs- und Revierprämie, Sonn- und Feiertagszulage, Gefahrenzulage und Nachdienstzulage), welche in der beigelegten Bestätigung des Arbeitgebers vom 1. Juli 2013 explizit angeführt seien. Begründend führte der Bf. aus, die Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit dieser Zulagen ergebe sich aus dem Arbeitsvertrag, der Bestätigung des Arbeitgebers vom 1. Juli 2013 und der Bestätigung über das Vorliegen einer Betriebsvereinbarung. Hinsichtlich der Gefahrenzulage werde ergänzend darauf hingewiesen, dass diese Zulage

- in der Lohnabrechnung gesondert ausgewiesen worden sei
- sämtliche Arbeitnehmer der Fa. A., die als Sicherheitsangestellte im Revier- und Werkschutz ausschließlich im Nachtdienst tätig seien, diese Zulage nach einer internen mündlichen Vereinbarung erhalten würden und

- sein das Vorliegen einer Gefahrenzulage rechtfertigendes Tätigkeitsfeld (ausschließlich im Nachtdienst eingesetzter Sicherheitsangestellter im Revier- und Werkschutz) in der Beilage zum Arbeitsvertrag genau umschrieben werde.

Mit Ergänzungsersuchen vom 7. Juli 2014 wurde der Bf. vom Finanzamt aufgefordert, zwecks Nachweis, dass die gegenständlichen Zulagen zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt worden seien, die monatlichen Lohnausweise für den Zeitraum Jänner 2012 bis Dezember 2012 vorzulegen.

In den in der Folge vorgelegten Lohnabrechnungen für den Zeitraum Jänner 2012 bis Dezember 2012 werden jeweils neben dem Grundlohn eine Leistungs- und Revierprämie, eine pauschale Feiertagsentschädigung, eine pauschale Gefahrenzulage und eine pauschale Nachdienstzulage ausgewiesen.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 4. August 2014 wurde begründend ausgeführt, gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 seien Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge bis insgesamt 360,00 € monatlich steuerfrei, wenn folgende drei Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt seien:

1. Die Zulagen müssten neben dem Grundlohn gewährt werden (funktionelle Voraussetzung). Das Gesetz spreche von "Zulagen und Zuschlägen", woraus sich ergebe, dass es sich dabei um Gehaltsbestandteile handle, die neben bzw. zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt werden müssten. Es sei somit unzulässig, diese Zulagen nachträglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen, da dadurch der Grundlohn um diese Zulagen gekürzt würde.
2. Den Zulagen müsste eine lohngestaltende Vorschrift zugrunde liegen (formelle Voraussetzung). Diese Bedingung sei auch dann erfüllt, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt würden, was den Abschluß einer Betriebsvereinbarung voraussetze, in der Einigung über die zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt würde.
3. Der Arbeitnehmer müsse tatsächlich Tätigkeiten verrichten, die nach Art und Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen würden (materielle Voraussetzung). Zur Prüfung dieser Voraussetzung sei die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Pauschalierte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen könnten ebenfalls begünstigt werden, wenn über längere Zeit Aufzeichnungen geführt würden, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter zuschlagswürdigen Umständen erfolge, ergeben würden.

Mit Arbeitsvertrag vom 1. Juni 2008 sei ein monatlicher Lohn in Höhe von CHF 4.600,00 vereinbart worden, wobei ausgeführt worden sei, dass in diesem Betrag die Nacht- und Schichtzulagen sowie die Sonn- und Feiertagszulagen enthalten seien. Aus den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass die Zulagen nicht zusätzlich

zum Grundlohn ausbezahlt würden, sondern lediglich rechnerisch vom Grundlohn herausgerechnet worden seien. Die Nachtdienst- und die Gefahrenzulagen sowie die Feiertagsentschädigung könnten daher gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht steuerfrei gestellt werden, da die funktionelle Voraussetzung nicht erfüllt sei.

Die Leistungs- und Revierprämien seien laufend anteilig mit dem monatlichen Arbeitslohn ausbezahlt worden. Es handle sich daher nicht um sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988, weil sich diese durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung nach außen hin deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden müssten. Die Leistungs- und Revierprämien seien somit gemeinsam mit dem laufenden Arbeitslohn nach Tarif zu versteuern.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde die Feststellung in der Beschwerdeentscheidung, wonach die Zulagen nicht zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt worden seien, als unzutreffend bezeichnet. Begründend wurde ausgeführt, in der Betriebsvereinbarung werde explizit angeführt, dass die Nacht- und Schichtzulage 1.180,00 betrage, was bedeute, dass vom monatlichen Gesamtlohn in Höhe von CHF 4.600,00 CHF 1.180,00 auf die Zulage entfallen würde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

In Streit steht, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Leistungs- und Revierprämie, der Sonn- und Feiertagszulage, der Gefahrenzulage und der Nachdienstzulage im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 gegeben sind.

1. Sachverhalt

Das BFG geht vom folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bf. war seit 1. Juni 2008 bei einem liechtensteinischen Unternehmen als Sicherheitsangestellter im Revier- und Werkschutzdienst nichtselbständig tätig. Die Dienstverrichtung erfolgte entweder nachts oder an den Wochenenden und Feiertagen.

Im mit 1. Juni 2008 datierten Arbeitsvertrag wurde unter Pkt. 2 Folgendes explizit ausgeführt: *"Vertragsbeginn und Salär: Der Arbeitsvertrag beginnt am: 01. Juni 2008. Es wird ein Monatslohn von CHF 4.600,00 vereinbart. In diesem Betrag sind die Nacht- und Schichtzulage sowie die Sonn- und Feiertagszulage integriert."*

In einer mit 1. Jänner 2011 datierten "Ergänzung zum Arbeitsvertrag" wurde expressis verbis Folgendes ausgeführt: *"Aufgrund einer Umstellung des Lohnprogramms wird Punkt 2. des Arbeitsvertrages vom 1. Juni 2008 ergänzt und lautet neu wie folgt:*

2. Vertragsbeginn und Salär: Der Arbeitsvertrag beginnt am: 01. Juni 2008. Es wird ein versicherter Monatslohn von CHF 4.670,00 vereinbart. Dieser setzt sich wie folgt zusammen:

Bruttolohn	CHF 3.490,00
Leistungs- und Revierprämie	CHF 380,00

Nachtdienstzulage	CHF 290,00
Gefahrenzulage	CHF 250,00
Sonn- und Feiertagszulage	CHF 260,00
Total Monatslohn	CHF 4.670,00

....

Dieser Punkt bildet einen integrierenden Bestandteil des gesamten Arbeitsvertrages. Die restlichen Punkte des Arbeitsvertrages bleiben unverändert."

In einer mit 1. Juli 2013 datierten und vom Arbeitgeber des Bf. ausgestellten Bestätigung wird der monatliche Bruttolohn von CHF 4.670,00 wie folgt aufgeteilt:

74,74% Grundlohn	CHF 3.490,00
8,14% Leistungs- und Revierprämie	CHF 380,00
5,57% Sonn- und Feiertagszulage	CHF 260,00
5,35% Gefahrenzulage	CHF 250,00
6,20% Nachtdienstzulage	CHF 290,00

In einer mit 19.12.2013 datierten "Betriebsvereinbarung" wurde überdies vom Arbeitgeber des Bf. bestätigt, dass die Leistungs- und Revierprämie, die Sonn- und Feiertagszulage, die Gefahrenzulage und die Nachtdienstzulage allen Personen gleicher Funktion und gleicher Tätigkeit ausbezahlt wird.

Des Weiteren werden in den Lohnabrechnungen 01/2012 bis 12/2012 des Bf. sowie im Lohnausweis neben einem Grundlohn eine "Leistungs- und Revierprämie", eine "Feiertagsentschädigung fix", eine "Gefahrenzulage fix" und eine "Nachtdienstzulage fix" ausgewiesen.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die seitens des Finanzamtes vorgelegten Akten.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

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 360 Euro monatlich steuerfrei.

Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfasst werden, sind sie gemäß § 68 Abs. 3 EStG 1988 nach dem Tarif zu versteuern.

Gemäß § 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 infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nachtarbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. 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 Abs. 1 um 50%.

Gemäß § 68 Abs. 8 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bei den im § 67 Abs. 11 genannten Personen unter Anwendung der Abs. 1 bis 6 zu versteuern, sofern auf Grund eines Vertrages über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen überprüft werden kann, daß die Voraussetzungen der Abs. 1 bis 6 vorliegen.

Nach herrschender Lehre (siehe dazu Doralt EStG¹⁴, § 68 Tz 10; Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 68 Rz 2ff) ist die zitierte Bestimmung so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung der Zulagen im Wesentlichen folgende drei Bedingungen erfüllt sein müssen:

1. Die Zahlung muss neben dem Grundlohn erfolgen (funktionelle Voraussetzung, siehe dazu zB VwGH 24.7.2007, 2006/14/0048; 26.6.2013, 2009/13/0208).
2. Der Zahlung muss eine sogenannte lohngestaltende Vorschrift zugrunde liegen oder sie muss an alle bzw. bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern erfolgen (formelle Voraussetzung) und
3. die im Gesetz umschriebene Arbeiterschwerinis muss vorliegen (materielle Voraussetzung).

ad 1. Wie obig dargelegt wurde, waren im ursprünglichen Arbeitsvertrag vom 1. Juni 2008 neben dem Monatslohn von CHF 4.600,00 Zulagen weder betraglich noch prozentuell angeführt. Mit 1. Jänner 2011 wurde sodann der ursprünglichen Arbeitsvertrag vom 1. Juni 2008 insofern adaptiert, als nunmehr rückwirkend eine Aufgliederung des betragsmäßig geringfügig höheren Monatslohns von CHF 4.670,00 in einen um ca. 75% betragsmäßig niedrigeren Grundlohn als ursprünglich vereinbart und mehrere Zulagen im Gesamtausmaß von ca. 25% erfolgte. Begründet wurde dieser erst nachträgliche gesonderte betragsmäßige Ausweis von Zulagen mit einer Umstellung des Lohnprogramms und somit mit administrativen Gründen.

Dass es sich bei einer Tätigkeit, die entweder nachts oder an Wochenenden und Feiertagen zu leisten ist, um eine solche handelt, bei der grundsätzlich Zulagen gewährt werden, steht für das BFG außer Streit. Dennoch bedeutet dies im Einzelfall nicht, dass tatsächlich Zulagen neben einem Grundlohn gezahlt werden und die zu leistende Nacht-, Sonntag- und Feiertagsarbeit nicht durch einen höheren Grundlohn (Pauschale) abgegolten wird.

Wie das Finanzamt in der Begründung des Einkommensteuerbescheides für 2011 vom 28. März 2013 dargelegt hat, erfolgte der nachträgliche, gesonderte Ausweis von Zulagen in zeitlicher Nähe zur erstmaligen Aberkennung der steuerlichen Begünstigung gemäß § 68 EStG 1988. Das BFG teilt deshalb die Auffassung des Finanzamtes, dass der gewählte Zeitpunkt der Adaptierung des Arbeitsvertrages als Ursache des nachträglichen, gesonderten Ausweises von Zulagen nicht - wie in der Ergänzung zum Arbeitsvertrag festgehalten wurde - administrative Gründe nahe legt, sondern vielmehr der Sicherstellung einer teilweisen Steuerfreiheit des Bruttolohns dienen sollte. Das BFG kommt deshalb in freier Beweiswürdigung ebenso wie das Finanzamt zum Ergebnis, dass im Beschwerdefall eine unzulässige Kürzung des vereinbarten Grundlohnes durch nachträgliches rechnerisches begünstigungsschädliches Herausschälen von Zulagen erfolgte. Mangels Erfüllung der funktionellen Voraussetzungen kann somit eine Steuerfreistellung der Zulagen gemäß § 68 EStG 1988 nicht gewährt werden. Da überdies sämtliche Lohnbestandteile laufend ausbezahlt wurden, kommt auch eine begünstigste Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht in Betracht.

III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, weil einerseits Tatfragen wie das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer unzulässigen nachtraglichen Kürzung des vereinbarten Grundlohns zu klären waren und andererseits die zu beurteilenden Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das gegenständliche Erkenntnis nicht abweicht, geklärt sind.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. August 2018