



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde., Str., vom 26. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 19. April 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 entschieden:

Der Berufung war im Umfang der Berufungsentscheidung teilweise statt zu geben.
Im Übrigen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage bzw. der Abgabe wird auf die Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 vom 1. Juni 2011 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr Grenzgänger nach der Schweiz.

Mit Bescheid vom 19. April 2011 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2010.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 19. April 2011 erhobenen Berufung vom 26. April 2011 brachte der Berufungswerber Folgendes vor: *"Ich hatte im Gegensatz zum Jahr 2009 im Jahr 2010 genau sfr 1285,25 Mehrverdienst brutto. Mir ist auch aufgefallen, dass die Schweizer Quellensteuer von sfr 5131,05 im Jahr 2009; auf sfr 2938,40 im Jahr 2010 zurückgegangen ist. Ich arbeite nach wie vor im 3-Schichtbetrieb. Mir ist nicht ganz klar, wie sich*

anhand dieser Zahlen die Steuerabgabe trotz etwas höherem sfr-Kurs um ca. 245% erhöhen kann. Ich bitte sie um Überprüfung.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 2011 berücksichtigte das Finanzamt eine Schmutz- und Gefahrenzulage in Höhe von 2.555,78 SFr und einen Zuschlag für Nacharbeit in Höhe von 2.896,15 SFr steuerfrei gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 und Kinderfreibeträge für haushaltzugehörige Kinder in Höhe von 440,00 € gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988.

Im Vorlageantrag vom 16. Juni 2011 wandte sich der Berufungswerber sinngemäß nur mehr gegen die Höhe des vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 2011 zuerkannten steuerfreien Nachtzuschlages. In welcher Höhe der Zuschlag für Nacharbeit steuerfrei gemäß § 68 EStG 1988 berücksichtigt werden soll, wurde vom Berufungswerber jedoch nicht erläutert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im konkreten Fall war allein (noch) strittig, in welcher Höhe ein Nacharbeitszuschlag gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei belassen werden kann.

Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Die Nacharbeit wird im § 68 Abs. 6 EStG 1988 definiert. Als Nacharbeit im Sinne dieser Gesetzesstelle gelten Arbeitszeiten, die den folgenden Voraussetzungen entsprechen:

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

Eingangs ist festzuhalten, dass auf Grund der vorgelegten Zeitaufzeichnungen (Stempelkarten) kein Zweifel daran besteht, dass der Berufungswerber tatsächlich auch Nacharbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 verrichtet hat.

Das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Nacharbeit für sich allein führt aber noch nicht dazu, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist. Vielmehr muss die Art der Entlohnung darauf schließen lassen, dass in ihr tatsächlich Zuschläge der vorgenannten Art enthalten sind. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergibt sich, dass die Voraussetzung für deren (teilweise) Steuerfreiheit grundsätzlich nur dann erfüllt ist, wenn sie neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn, sei es mit einem festen Betrag oder in Prozentsätzen des Arbeitslohnes, gewährt werden. Man kann diese Vorausset-

zung als funktionelle Bedingung bezeichnen, die als Grundvoraussetzung für alle in § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge Geltung hat. Der Begriff des Zuschlags setzt voraus, dass für die zuschlagsfähige Tätigkeit eine Grundvergütung gezahlt wird, zu der ein besonderes Entgelt für die zu den besonderen Zeiten geleisteten Arbeiten dazugeschlagen wird. Das Entgelt für Nacharbeit besteht regelmäßig aus dem (nicht begünstigten) Grundlohn, der auch für jede Normalarbeitszeitstunde bezahlt wird, und einem Zuschlag, der dafür bezahlt wird, dass die Arbeitsleistung zu diesen besonderen Zeiten erbracht wird. Es muss also für jede Stunde die in der Nacht geleistet wurde zunächst ein Betrag bezahlt werden, den der Arbeitnehmer auch als Entlohnung für eine Arbeitsstunde innerhalb der Normalarbeitszeit erhält; wenn der Arbeitnehmer darüber hinaus einen Betrag für die zu den genannten besonderen Zeiten erhält, kann dieser Mehrbetrag als Zuschlag gelten (vgl. zB Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 68 Tz 2.1). Eine Steuerfreistellung einer Zulage bzw. eines Zuschlages setzt also damit voraus, dass eine Zulage bzw. ein Zuschlag tatsächlich zum Grundlohn vereinbart und bezahlt wurde. Sofern lediglich eine grundlohnähnliche Abgeltung erfolgt ist, kann es keine Steuerfreiheit geben.

Österreich und die Schweiz haben ein Verwaltungsübereinkommen über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger (AÖFV 1998/84) getroffen. Im Artikel 2 dieses Verwaltungsübereinkommens ist vorgesehen, dass der österreichische Grenzgänger Anspruch auf einen Lohnausweis hat, der gegenüber den österreichischen Steuerbehörden verwendet werden kann. Weiters ist vorgesehen, dass dieser Lohnausweis die maßgeblichen Daten der Lohnbuchhaltung enthalten muss und der Schweizer Arbeitgeber auf diesem Lohnausweis den Gesamtbezug des Arbeitnehmers unter besonderer Angabe der in Österreich nach den Angaben des Arbeitnehmers steuerbegünstigt zu behandelnden Zulagen und Zuschlägen im Einzelnen unterschriftlich zu bestätigen hat (unter Punkt 4. dieses standardisierten Lohnausweises ist vorgesehen, dass vom Arbeitgeber im Bruttolohn enthaltene Zulagen und Zuschläge einzutragen sind).

Gegenständlich hat der Berufungswerber für das Streitjahr einen von der österreichischen Finanzverwaltung konzipierten Lohnausweis auch vorgelegt (vgl. Lohnausweis für das Jahr 2010 vom 14. Jänner 2011). Aus diesem Lohnausweis ist ersichtlich, dass die Schweizer Arbeitgeberin unter Punkt 4. einen Nacharbeitszuschlag in Höhe von 5.322,00 SFr eingetragen hat. Zu berücksichtigen ist aber, dass der Berufungswerber einen weiteren Lohnausweis (Formular gültig für die Schweiz) vom 23. Dezember 2010 und monatliche Lohnabrechnungen (der Lohnausweis und die monatlichen Lohnabrechnungen werden anhand der Daten aus der Schweizer Lohnbuchhaltung erstellt) seiner Schweizer Arbeitgeberin vorgelegt hat. Weder aus diesem Lohnausweis vom 23. Dezember 2010 noch aus den monatlichen Lohnabrechnungen

ist jedoch ersichtlich, dass der Berufungswerber tatsächlich einen Nachtzuschlag zum Grundlohn erhalten hat.

Der Lohnausweis für das Jahr 2010 vom 14. Jänner 2011 stellt nach dem Dafürhalten der Referentin ein nachträglicher nur für steuerliche Zwecke erstellter Lohnausweis dar, der nicht die tatsächlichen maßgeblichen Daten der Schweizer Lohnbuchhaltung enthält. Hätte die Schweizer Arbeitgeberin tatsächlich losgelöst vom Grundlohn bzw. zusätzlich zu diesem einen Nachtarbeitszuschlag ausbezahlt, so hätte dieser Umstand auch in dieser Lohnbestätigung vom 23. Dezember 2010 und in den monatlichen Lohnausweisen seinen Niederschlag gefunden, zumal die Erfahrung zeigt, dass auch in der Schweiz eine "Nachzulage" vertraglich vereinbart und in monatlichen Lohnabrechnungen gesondert ausgewiesen werden kann und wird.

Durch das Verwaltungsübereinkommen soll gewährleistet werden, dass österreichische Grenzgänger nach der Schweiz in gleichem Umfang in den Genuss der in § 68 EStG 1988 festgelegten Begünstigung kommen wie die bei österreichischen Arbeitgebern beschäftigten Arbeitnehmer. Es soll aber jedenfalls nicht dazu kommen, 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 ein Nachtarbeitszuschlag ausbezahlt worden ist (§ 76 EStG 1988). Der vom Arbeitgeber auszustellende Lohnzettel (Lohnausweis) muss die Eintragungen im Lohnkonto enthalten (§ 84 EStG 1988). Einem inländischen Arbeitnehmer wäre im Übrigen unter denselben Voraussetzungen, nämlich wenn - wie gegenständlich vorliegend - die Auszahlung eines Nachtarbeitszuschlages nicht einwandfrei nachgewiesen werden kann, die Begünstigung des § 68 EStG 1988 auch zu versagen gewesen.

Gegenständlich war davon auszugehen, dass die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers tatsächlich keinen Nachtarbeitszuschlag zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt hat, sondern lediglich für Finanzamtszwecke die Auszahlung eines Nachtarbeitszuschlages bestätigt hat; folglich kann es auch nicht zur Steuerfreiheit nach § 68 EStG 1998 kommen, zumal die Anwendung des § 68 EStG 1988 - wie bereits oben dargelegt - ua. eben voraussetzt, dass zusätzlich zum Grundlohn Zulagen oder Zuschläge gewährt werden.

Wenn das Finanzamt aber dem Berufungswerber dennoch einen Nachtarbeitszuschlag in Höhe von 2.996,15 SFr gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei belassen hat, so kann sich der Berufungswerber nicht als beschwert erachten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. Oktober 2011