



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JD, M, M-Str. 1, vom 26. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 11. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen für das Jahr 2003 beträgt:	32.262,77 €	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	36.459,80 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 4.763,00 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €	31.564,80 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	832,97 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte	32.397,77 €	
Sonderausgaben:		
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00 €	
Kirchenbeitrag	- 75,00 €	
Außergewöhnliche Belastungen:		
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988)	- 2.089,24 €	
Selbstbehalt	2.089,24 €	
Einkommen	32.262,77 €	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	9.556,34 €	
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 142,13 €	

Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	9.069,21 €
Gem. § 67 (1) u. (2) EStG 1988 6,00 % von 3.922,85 €	235,37 €
Einkommensteuer	9.304,58 €
Ausländische Steuer	1.634,75 €
Festgesetzte Einkommensteuer	7.669,83 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Berufungsjahr ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Grenzgänger nach Liechtenstein.

Gegenständlich ist noch strittig,

1. ob die Zahlungen für den Bereitschaftsdienst in Höhe von insgesamt 7.000,00 SFr gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden können und
2. ob die Krankenversicherungsbeiträge an die MV in richtiger Höhe als Werbungskosten berücksichtigt worden sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zahlungen für Bereitschaftsdienst:

Der Berufungswerber legte als Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 einen Lohnausweis seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin vor, worin diese die Zahlung eines Betrages in Höhe von 7.000,00 SFr für Bereitschaftsdienste bestätigte. Vom Berufungswerber wurde dieser Lohnausweis in der Weise handschriftlich ergänzt, als er neben dem Wort "Bereitschaftsdienst" die Worte "Nachtdienst", "Wochenenddienst etc." vermerkte. In seiner Berufung vom 26. Mai 2004, im Antwortschreiben vom 9. Juni 2004 und im Vorlageantrag vom 7. Juli 2004 führte er dazu aus, dass der Bereitschaftsdienst in der Nachtzeit zwischen 22 Uhr und 5 Uhr und an Samstagen und Sonntagen ab 12 Uhr geleistet worden sei und dass es sich bei dem gegenständlichen Betrag um Zahlungen für den jeweils eine Woche dauernden Bereitschaftsdienst handle. Er habe pro Bereitschaftswoche 500,00 SFr erhalten; bei 14 Wochen Bereitschaftsdienst im Jahr 2003 errechne sich somit der Betrag von

7.000,00 SFr. Die Bereitschaftsdienste, die er am Firmensitz seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin verrichtet habe, habe er in den Zeitaufzeichnungen separat gekennzeichnet.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzuschläge sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei. Zusätzlich zu Abs. 1 leg. cit. sind Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 43,00 € monatlich, steuerfrei. Zuschläge für Samstagarbeit können grundsätzlich nur nach Maßgabe des § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei bleiben, es sei denn, es liegt Nachtarbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 vor (dann steuerliche Behandlung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988).

Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung von Nachtarbeit ist, dass die Arbeitszeiten auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden und ununterbrochen mindestens drei Stunden dauern. 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 § 68 Abs. 1 EStG 1988 um 50% (Abs. 6 leg. cit.).

Das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Samstags-, Sonntags- und Nachtarbeit für sich allein führt 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 Voraussetzungen für deren (teilweise) Steuerfreiheit grundsätzlich nur dann erfüllt sind, wenn sie neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn, sei es mit einem festen Betrag oder in Prozentsätzen des Arbeitslohnes, gewährt werden. Man kann diese Voraussetzung als funktionelle Bedingung bezeichnen, die als Grundvoraussetzung für alle in § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge Geltung hat. Solche Zulagen und Zuschläge können daher ihrer Funktion nach nur Bestandteile des Arbeitslohnes sein. Der Begriff des Zuschlags setzt auch 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 Samstags-, Sonntags- und Nachtarbeit 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 an Samstagen, Sonntagen und 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, Tz 2.1 zu § 68 EStG 1988). Sofern lediglich eine grundlohnähnliche Abgeltung erfolgt ist, kann es keine Steuerfreiheit geben.

Gemäß Artikel 2 des Verwaltungsübereinkommens zwischen Österreich und Liechtenstein über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger (AÖF 1999/55) können die österreichischen Grenzgänger, gestützt auf die liechtensteinische Steuergesetzgebung, vom liechtensteinischen Arbeitgeber einen Lohnausweis verlangen, der auch gegenüber den österreichischen Steuerbehörden verwendet werden kann. Auf diesem Lohnausweis, der die maßgebenden Daten der Lohnbuchhaltung enthalten muss, hat der Arbeitgeber den Gesamtbezug des Arbeitnehmers unter besonderer Angabe der in Österreich nach den Angaben des Arbeitnehmers steuerbegünstigt zu behandelnden Zulagen und Zuschläge im Einzelnen unterschriftlich zu bestätigen. Unter Punkt 4. dieses standardisierten Lohnausweises ist vorgesehen, dass vom Arbeitgeber im Bruttolohn enthaltene Zulagen und Zuschläge (Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage, Sonn- und Feiertagszuschlag, Nacharbeitszuschlag, Schichtzulage, Überstundenzuschläge für Sonntags- und Feiertagsarbeit für Nacharbeit und übrige Überstunden) einzutragen sind.

Gegenständlich hat der Berufungswerber für das Streitjahr einen solchen, von der österreichischen Finanzverwaltung konzipierten Lohnausweis auch vorgelegt (vgl. Lohnausweis für das Jahr 2003 vom 25. Februar 2004). Aus diesem Lohnausweis des Berufungswerbers ist ersichtlich, dass die liechtensteinische Arbeitgeberin die Entlohnung für den Bereitschaftsdienst aber nicht unter Punkt 4. ("Im Bruttolohn enthaltene Zulagen und Zuschläge") eingetragen hat.

Auch wenn das Liechtensteinische Arbeitsgesetz den Bereitschaftsdienst definiert und vorschreibt, wann ein solcher an die geleistete Arbeitszeit anzurechnen ist, macht das Gesetz keinerlei Aussagen über die Höhe des für diese Arbeit zu bezahlenden Lohnes (vgl. Art. 27 der Verordnung I vom 8. Januar 1968 zum Gesetz über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel). Die Entschädigung für den Bereitschaftsdienst kann deshalb einzel- oder gesamtarbeitsvertraglich geregelt werden. Hätte die liechtensteinische Arbeitgeberin des Berufungswerbers demnach für den Bereitschaftsdienst einen Zuschlag zum Grundlohn vorgesehen, hätte sie diesen auch so benannt. Hätte es sich bei der Entlohnung für den Bereitschaftsdienst tatsächlich um eine Zulage bzw. Zuschläge für tatsächlich geleistete Samstags-, Sonntags- und Nacharbeit gehandelt, so hätte sie die strittige Entlohnung auch dementsprechend im Lohnausweis für das Streitjahr unter Punkt 4. ("Im Bruttolohn enthaltene Zulagen und Zuschläge") eingetragen, zumal auch einem liechtensteinischen Arbeitgeber der Sinn des Begriffes "Zulagen und Zuschläge" bekannt ist, sind doch auch im liechtensteinischen Arbeitsrecht Lohnzuschläge für Überstunden, für Sonntagsarbeit und für

Nacharbeit vorgesehen [vgl. Art. 13, 17b und 19 des Gesetz vom 29. Dezember 1966 über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel (Arbeitsgesetz)].

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates stellt die strittige Zahlung keine Zulage im Sinne des § 68 EStG 1988 dar, sondern eine grundlohnähnliche Vergütung für den geleisteten Bereitschaftsdienst. Bei dieser strittigen Zahlung für den Bereitschaftsdienst handelt es sich um das "normale Gehalt" für den Bereitschaftsdienst, welches als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten ist.

Auch unter der Annahme, dass die liechtensteinische Arbeitgeberin des Berufungswerbers die Zahlungen für den Bereitschaftsdienst tatsächlich im Sinne einer Zulage (zusätzlich zum Grundlohn) geleistet hatte, wäre im Übrigen für den Berufungswerber nichts gewonnen; dies aus folgenden Überlegungen:

Den vorgelegten Zeitaufzeichnungen ist zu entnehmen, dass die strittigen Zahlungen ohne Rücksicht darauf, ob der Bereitschaftsdienst auf Samstage, Sonntage, Nachtzeit oder auf steuerlich nicht begünstigte Zeiten [ds. zB jene Zeiten, in denen der Berufungswerber nicht am Firmensitz seiner Arbeitgeberin anwesend war; bloße Rufbereitschaft außerhalb des Betriebes, im Rahmen welcher der Arbeitnehmer nicht zu Arbeit herangezogen wird, gilt nicht als Arbeitszeit; schon deshalb, weil das Begriffsmerkmal "Arbeit" im maßgeblichen Sinn auf die Arbeitsbereitschaft nicht zutrifft, handelt es sich bei der dafür bezahlten Entschädigung auch dann nicht um Zuschläge für Samstags-, Sonntags- und Nacharbeit, wenn die Arbeitbereitschaft in die genannten Zeiten fällt (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0129)] entfiel, bezahlt worden sind. Im Hinblick darauf kann bei der Zahlung für Bereitschaftsdienste eine allenfalls als Zuschlag für die zu den besonderen Zeiten erbrachte Arbeit anzusehende Tangente nicht ermittelt werden. Es ist gegenständlich nicht möglich, eine eindeutige Beziehung zwischen der strittigen Zahlung und der jeweiligen Tätigkeit herzustellen, zumal auch davon auszugehen ist, dass die vorgelegten Zeitaufzeichnungen nicht "einwandfrei" sind. Die Begünstigung des § 68 EStG 1988 kann nämlich nur gewährt werden, wenn einwandfreie Aufzeichnungen über die Anzahl und zeitliche Lagerung aller einzelnen Arbeitsstunden zu den besonderen Zeiten vorliegen. Gegenständlich hat der Berufungswerber zwar Zeitaufzeichnungen (Stempelkarten) für das Streitjahr vorgelegt, gleichzeitig hat er aber dazu ausgeführt, dass die Zeiten auf den Stempelkarten nicht mit der tatsächlichen Arbeitszeit übereinstimmen würden, da seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin genaue Zeitaufzeichnungen bezüglich des Bereitschaftsdienstes nicht wichtig gewesen seien (vgl. Schreiben vom 9. Juni 2004). Selbst wenn der Berufungswerber für firmeninterne Zwecke keine exakten Zeitaufzeichnungen führen musste, so hätte er dies zumindest für steuerliche Zwecke tun müssen. Das Vorbringen der Berufungswerbers, dass er den Bereitschaftsdienst in der Nachtzeit zwischen 22 Uhr und 5 Uhr und an Samstagen und

Sonntagen ab 12 Uhr geleistet habe, kann jedenfalls kein Nachweis für die tatsächliche Erbringung bzw. zeitliche Lagerung von Samstags-, Sonntags- und Nachtarbeitsstunden darstellen. Möchte ein Abgabepflichtiger eine Begünstigung in Anspruch nehmen, so muss er selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darlegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 22.1.1992, 91/13/0066). Ist aber die genaue Anzahl und die zeitliche Lagerung aller im Einzelnen geleisteten Arbeitsstunden zu den besonderen Zeiten nicht ohne Weiteres nachvollziehbar, können Zuschläge nicht begünstigt versteuert werden.

2. Krankenversicherungsbeiträge:

Der Berufungswerber brachte in seinem Vorlageantrag vom 7. Juli 2004 vor, dass die Krankenversicherungsbeiträge an die MV in Höhe von 1.017,49 € vom Finanzamt unrichtigerweise in Schweizer Franken umgerechnet worden seien, und stellte in diesem Schreiben die seiner Meinung nach richtige Berechnung dar.

Die vom Finanzamt verwendete elektronische Eingabemaske für die Erstellung von Einkommensteuerbescheiden sieht vor, dass in die Kennzahlen 357 (auf den laufenden Lohn entfallende Pflichtbeiträge und Beiträge zur Krankenversicherung) und 347 (auf Sonderzahlungen entfallende Pflichtbeiträge und Beiträge zur Krankenversicherung) die jeweiligen Beiträge in Schweizer Franken einzutragen sind. Die Umrechnung des genannten Eurobetrages in Schweizer Franken entspricht daher der allgemein üblichen Vorgangsweise der Finanzverwaltung bei der Veranlagung von Grenzgängern zur Einkommensteuer. Diese Vorgangsweise wirkt sich auch nicht nachteilig auf die Steuerberechnung aus.

Dem Finanzamt kann lediglich insoweit entgegengetreten werden, als es den strittigen Betrag in Höhe von 1.017,49 € mit 0,67 anstatt richtigerweise mit 0,65 in Schweizer Franken umgerechnet hat.

Die auf den laufenden Lohn bzw. auf die Sonderzahlungen entfallenden Pflichtbeiträge und Beiträge zur Krankenversicherung betragen folglich richtig 7.006,00 SFr (ds. 4.553,00 €) bzw. 997,00 SFr (ds. 648,00 €).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Juli 2006