



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Daniaux, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne über die Berufung der NameBW, vertreten durch NameVertreter, vom 2. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 1. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 12. November 2008 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen	24.197,84 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	8.097,95 €
Steuer für den Durchschnittssatz	7.450,73 €
Einkommensteuer	6.471,02 €
Ausländische Steuer	-917,90 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-477,59 €
Festgesetzte Einkommensteuer 2002	5.075,53 €

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Verfahrensgang

Der in Österreich wohnhafte Berufungswerber, in der Folge Bw. abgekürzt, war im Streitjahr in der Schweiz als CNC-Fräser in einem Unternehmen für Feinwerktechnik mit ca. 150 Mitarbeitern unter Erfüllung der Grenzgängerkriterien (Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz) beschäftigt. Strittig verblieben ist nach Ergehen einer bloß teilweise stattgebenden Berufungsentscheidung, die seitens des Bw. nicht angefochten worden ist, ob und inwieweit dem Bw. die Steuerfreiheit für Nachtarbeitszuschläge im ersten Quartal des Streitjahres, für welches der Schichtplan nicht vorgelegt wurde, gebührt, wobei unstrittig ist, dass dem Bw die Steuerbegünstigung für die dem Streitjahr vorangegangenen Jahre und das zweite Quartal des Streitjahres gebührt. Was das bisherige Verfahren und die in ihm von den beiden Parteien des Berufungsverfahrens vertretenen Standpunkte betrifft, wird zunächst auf die im ersten Rechtsgang ergangene Berufungsentscheidung vom 26.6.2006, RV/0233-F/08, verwiesen. Mit dieser Entscheidung wurde darüber befunden, ob und inwieweit die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit einer Schmutzzulage und einer Nachtzulage im Sinne des § 68 EStG vorliegen. Der UFS kam in der zitierten Berufungsentscheidung zum Schluss, dass die Anspruchsvoraussetzungen für eine steuerbegünstigte Schmutzzulage nicht, jene für eine Nachtarbeitszulage zum Teil vorliegen.

Mit Erkenntnis vom 19.3.2008, 2006/15/0268, hob der VwGH auf Grund einer Amtsbeschwerde die Berufungsentscheidung vom 26.6.2006 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, gelegen in Feststellungs- und Begründungsmängeln, auf.

Insbesondere durch die zeugenschaftliche Einvernahme des arbeitgeberischen Personalleiters hat sich die Beweislage, aber auch der maßgebliche Sachverhalt geändert. Nach neuerlicher Durchführung einer Berufungsverhandlung von Amts wegen vor dem gesamten Senat (nachdem der Bw die entsprechenden Anträge zurückgezogen und der Referent ein Verlangen im Sinne von § 282 Abs. 1 Z 2 BAO geäußert hat) steht Folgendes fest (wobei die zur jeweiligen Feststellung führenden Überlegungen in Klammer dargestellt werden):

- Der Bw hat seit dem Jahr 2000 im Wechselschichtbetrieb gearbeitet und dabei auch im Durchschnitt zu einem Drittel Nachtarbeit (Dauer der Nachtschicht: 21.00 bis 05.00 Uhr) im Sinne von § 68 Abs. 1 EStG erster Satz verrichtet. Er war als CNC-Fräser beschäftigt (Steuererklärung AS 1. Arbeitgeberbestätigung vom 28.11.2002, AS 37/2001.) Der Einsatz sehr kapitalintensiver, hochmoderner, wirtschaftlich rasch abgenutzter Maschinen (CNC-Fräse) rechnet sich betriebswirtschaftlich nur, wenn sie im Schicht-Betrieb eingesetzt werden. Die Arbeitgeberin des Bw ist ein erfahrenes Generalunternehmen für Feinwerktechnik des Leica-Konzerns (<http://www.polymeca.ch>; Lohnausweis AS 4; Zeugenaussage des Personalleiters).

- Das Schweizer Staatssekretariat für Wirtschaft hat der Arbeitgeberin des Bw mit Schreiben vom 13.9.1999, AB/nae/gmp, die Bewilligung für Nachtarbeit erteilt (FA-Akt 82). Als Begründung wird die wirtschaftlich unentbehrliche Betriebsweise angeführt. In der Bewilligung ist die Dauer der einzelnen Schichten auf die Minute genau angeführt. Jede Schicht dauert im Kern 8 Stunden. Der Kern der Nachtschicht dauert von 21.00 bis 05.00 Uhr. Vor- und nachgeschaltet ist eine Überlappungsphase von jeweils 12 Minuten. Die Bewilligung gilt vom 3.10.1999 bis zum 5.10.2002.
- Für den Schichtbetrieb galt bis zum 31.3. des Streitjahres innerbetrieblich eine Regelung, die u.a. für Mitarbeiter im 3-Schichtbetrieb einen pauschalen 30%igen Zuschlag zum monatlichen Grundsalar vorsah ("Regelung 2- und 3-Schichtbetrieb", FA-Akt 178). Danach trat eine modifizierte Regelung mit verzögerter Auszahlung eines Pauschbetrages pro Schicht in Kraft (FA-Akt 177).
- Ohne detaillierte Nachprüfung übernimmt der Senat die von der Amtspartei implizit getroffene Feststellung, dass vor und nach dem ersten Quartal die Voraussetzungen vorliegen, um die dem Bw gewährte pauschale Zulage dem Grunde nach begünstigt nach § 68 EStG zu besteuern (VwGH 3.10.1984, 83/13/0054; Müller, Lohnverrechnung 1999, Tz 218; Doralt/Knörzer, EStG¹⁰ § 68 Tz 47; Hofstätter/Reichel, § 68 Tz 5.4).
- Der Schichtplan wurde schematisch als farbig gestaltetes "Schichtmodell" (FA-Akt 38, UFS-Akt/II/33, 34) kommuniziert. Ihm kann entnommen werden, wer mit wem in welcher Woche in einer von drei Schichten gearbeitet hat. Beginn- und Endzeiten sind auf ganze Stunden gerundet. In der Fußnote des Modells ist ersichtlich, wer wann den Schichtplan erstellt bzw abgeändert hat.
- Der Bw hat sein privates Gehaltskonto bei der AR Bank offen gelegt. Aus ihm geht hervor, dass die in der Vergangenheit sowie für 2002 vorgelegten monatlichen Lohnbestätigungen (hinsichtlich des Auszahlungsbetrages) korrekt sind (AS 73-79/55, 56).
- Die monatlichen Lohnabrechnungen (FA-Akt 18-33, 73-79) wurden von der EDV für Grenzgänger und Nichtgrenzgänger in grundsätzlich gleicher Weise erstellt, beinhalten persönliche Daten, stimmen mit der Schichtregelung überein, indem sie bis März des Streitjahres zum Basissalar eine 30%ige 3-Schicht-Zulage ausweisen, und decken sich auch mit den Eingängen auf dem Gehaltskonto des Berufungswerbers. Zweifel an der Richtigkeit der monatlichen Lohnabrechnungen können daher nach Überzeugung des Senates nicht bestehen. Dies wird auch durch folgende Details untermauert: Die monatlichen Lohnausweise enthalten keinen Hinweis auf die Auszahlung einer Schmutz-Zulage. Diese wird nur im so genannten Kumulativjournal ausgewiesen, das vom Senat als (nicht anerkannter) Ausdruck des arbeitgeberischen Bemühens gewertet wird,

schweizerische Fakten in ein günstigeres österreichisches (Steuer-)Licht zu stellen. Auf den monatlichen Lohnausweisen findet sich die Position "Abzug 14. Monatssalär". Dies verdeutlicht, dass die Arbeitgeberin die Zahlungsmodalitäten betreffend österreichische Grenzgänger in einer vom Finanzamt anerkannten und transparenten Weise geändert hat, sodass der unveränderte Jahresgehalt in 14 statt in 13 Monatsgehältern ausbezahlt wird (vgl. UFSaktuell 1/2003, 18). Die monatlichen Lohnausweise weisen schließlich den Guthabenstand bezüglich Mehr- und Minderstunden aus. Dadurch ist belegt, dass durchgängig Stundenaufzeichnungen geführt werden bzw wurden. Die Kumulativjournale sowie die händisch ausgefüllten Jahreslohnabrechnungen (FA-Akt 3, 6, 10, 12, 72) sind zum Teil widersprüchlich, zum Teil unvollständig und teils nicht korrekt. Sie wurden in dem offensichtlichen Bemühen erstellt, den tatsächlich bezogenen Lohn auf eine Art darzustellen, die nach österreichischen Steuergesetzen günstig ist. Anders als im ersten Rechtsgang misst ihnen der nunmehr erkennende Senat keine Bedeutung bei.

- Ohne dass es dem Bw bewusst war, hat die Arbeitgeberin des Bw die Arbeitszeiten mittels SAP im Wege einer so genannten Negativzeiterfassung aufgezeichnet (weshalb der Bw vorgebracht hat, ein Zeitaufzeichnungssystem habe es nicht gegeben). SAP ist ein in Klein-, Mittel- und Großbetrieben, unter anderem auch in der Finanzverwaltung verwendetes Softwareprogramm (<http://www.sap.com/swiss/index.epx>).
- Negativ-Zeiterfassung ist weit verbreitet (RV/0201-F/03; http://www.organisator.ch/index.asp?topic_id=2013). Sie stellt eine anerkannte Form der Zeiterfassung dar. Da die Abweichungen von der Sollzeit seltener als deren Erfüllung sind, sind bei dieser Zeiterfassungsform weniger einzelne Erfassungsvorgänge erforderlich. Sowohl Positiv- als auch Negativ-Zeiterfassung ist mit SAP kompatibel (<http://www.abs-team.de/HR-PT.html>). Denn die SAP Zeitwirtschaft ist ein multiflexibles Tool und deckt als Standardsoftware ein breites Spektrum von Anforderungen ab.
- Der Ermittlung der Zeit-Guthabensstände dienten standardisierte Mehrstunden- und Überstunden- bzw Absenzmeldungen (siehe Zeugeneinvernahme des Personalleiters und die beigebrachten Vordrucke, UFS-Akt/II/35-54).
- Dem Bw ist für 2001 laut händisch erstelltem Jahreslohnausweis vom 1.2.2002 (FA-Akt 12) eine "Nachtarbeitszulage" in Höhe von 9.570 CHF und eine "Schichtzulage" von 4.785 CHF gewährt worden. In diesem Lohnausweis kommt – wie bereits oben angeführt - der Versuch der Arbeitgeberin des Bw zum Ausdruck, den Lohn, der unter Berücksichtigung schweizerischer steuer-, arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Rahmenbedingungen verdient wurde, auf eine Art darzustellen, die steuerlich günstig ist und der österreichischen Rechtslage entspricht. Dabei ist offensichtlich die tatsächlich ausbezahlte,

steuerlich als solche weder in der Schweiz noch in Österreich begünstigte pauschale Schichtarbeitszulage rein rechnerisch aufgeteilt und zu zwei Dritteln als pauschaler Nachtarbeitszuschlag ausgewiesen worden.

- Demselben Zweck dienten die ebenfalls händisch erstellten, so genannten Kumulativjournale. In ihnen wurde eine rein rechnerisch aus dem Grundlohn herausgeschält Schmutzzulage ausgewiesen. Weiters wurde in ihnen die tatsächlich ausgezahlte pauschale Schichtzulage ausgewiesen, der darauf entfallende Nachtschichtzulagenanteil einmal mit 46% (AS 35) und ein andermal mit 33,33% (AS 66).
- Die Monatslohnabrechnungen 9/2000 – 12/2001 weisen folgende Schichtzulagen in Schweizer Franken aus, wobei der auf die Nachtarbeit entfallende Anteil einem so genannten Kumulativjournal (KJ) entnommen worden ist:

Monat	Gesamt- Brutto-Lohn	Zulagenbezeichnung	Zulage in CHF (Nachtanteil lt. KJ)
August 2000	3.528,00	-----	-----
September 2000	5.646,00	3-Schicht pauschal 3-Schicht* pauschal (Nachtanteil)	1.140,00 1.140,00 (1.048,80)
Oktober 2000	4.269,00	2-Schicht pauschal (Nachtanteil)	798,00 (151,62)
November 2000	5.356,30	2-Schicht pauschal 3-Schicht pauschal 3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	-798,00 1.140,00 1.140,00 (897,18)
Dezember 2000	6.565,80	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.140,00 (524,40)
Jänner 2001	6.645,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.140,00 (524,40)
Februar 2001	4.587,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.140,00 (524,40)
März 2001	4.587,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.140,00 (524,40)
April 2001	4.888,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.215,00 (558,90)

Mai 2001	4.888,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.215,00 (558,90)
Juni 2001	7.507,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.215,00 (558,90)
Juli 2001	4.888,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.215,00 (558,90)
August 2001	4.888,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.215,00 (558,90)
September 2001	4.888,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.215,00 (558,90)
Oktober 2001	4.888,00	3 Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.215,00 (558,90)
November 2001	4.888,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.215,00 (558,90)
Dezember 2001	9.340,00	3-Schicht pauschal (Nachtanteil)	1.215,00 (558,44)

- Das nicht datierte, auf AS 36 abgelegte Kumulativjournal für Jänner – Juli 2002 weist folgende Daten aus, wobei erkennbar ist, dass der Nachtschichtanteil mit 46 % der gesamten Schichtzulage ermittelt worden ist: Das ebenfalls nicht datierte, auf AS 66 abgelegte Kumulativjournal für denselben Zeitraum weist die in runder Klammer dargestellten Beträge als Nachtanteil aus, was einem Drittel der Schichtzulage entspricht.

Jänner 2002	3-Schicht	1.215,00	558,90 (401,00)
Februar 2002	3-Schicht	1.215,00	558,90 (401,00)
März 2002	3-Schicht	1.215,00	558,90 (401,00)
April 2002	3-Schicht	0,00	0,00 (0,00)
Mai 2002	3-Schicht	1.320,00	607,20 (436,00)
Juni 2002	2-Schicht	666,00	126,54 (0,00)

Juli 2002	2-Schicht	-666,00 2.220,00	894,66 (733,00)
-----------	-----------	---------------------	--------------------

- Das Gesagte bedeutet zusammengefasst: Die Kumulativjournale bilden nicht bzw nur zum Teil die Wirklichkeit ab. Sie stellen den gescheiterten Versuch dar, den schweizerischen Lohn für das österreichische Finanzamt (in Bezug auf die Zulagen gem. § 68 EStG) "aufzubereiten", was durch die ausgewiesene Schmutzzulage besonders verdeutlicht wird. Dies erhellt auch aus der obigen Darstellung, den vom Finanzamt im ersten Rechtsgang aufgezeigten Widersprüchen und Ungereimtheiten, der zeugenschaftlichen Aussage des Personalleiters und den Erläuterungen der Arbeitgeberin des Bw im Steuerakt eines Arbeitskollegen. Die Kumulativjournale sind daher ungeeignet, den erforderlichen Nachweis zu erbringen.
- Gemäß den vorliegenden Schichtplänen (FA-Akt 38, 83, 137-154; UFS-Akt/II/33) dauerten die Schichten von 5.00 – 13.00, 13.00 – 21.00 und 21.00 bis 5.00 Uhr.
- Der von der Arbeitgeberin des Bw am 4.2.2003 händisch ausgestellte Lohnausweis (AS 72) für das Streitjahr (1.1. – 31.7.2002) weist weder eine Schicht- noch eine Nachtarbeitszulage aus (AS 65). Für ihn gilt, was zuvor für die Kumulativjournale gesagt wurde.
- Die edv-mäßig erstellten, nach Überzeugung des Senates bedenkenfreien Monatslohnabrechnungen, vorgelegt unter anderem im Zuge der zeugenschaftlichen Einvernahme des Personalleiters (UFS-Akt/II/42ff), weisen folgende, aus den dargelegten Gründen unbedenkliche Daten aus:

Monat	Gesamt-Brutto-Lohn	Zulagenbezeichnung	Zulage in CHF
Jänner 2002	10.072,00	3-Schicht pauschal	1.215,00
Februar 2002	4.888,00	3-Schicht pauschal	1.215,00
März 2002	4.888,00.	3-Schicht-Pauschal	1.215,00
April 2002	3.760,00	-----	-----
Mai 2002	4.986,00	3-Schicht Neu Modell	1.320,00
Juni 2002	6.103,00	2-Schicht Neu-Modell	666,00

Juli 2002	9.727,95	2-Schicht Neu-Modell	-666,00
		3-Schicht Neu Modell	1.080,00

- Der Bw besuchte vom 14.9.2001 – 31.1.2002 und vom 18.2. – 14.5.2005 am WIFI Lehrgänge für CNC-Techniker. Sein Arbeitgeber übernahm die dabei anfallenden Kurs- und Prüfungsgebühren. Die Kurse fanden Freitag nachmittags bzw an den anderen Wochentagen von 18:00 bis 22:00 statt. Der Bw absolvierte die abschließenden Prüfungen mit sehr gutem Erfolg (UFS-Akt/I/17 – 20; FA-Akt 84 – 94). Soweit der Bw kursbedingt um gut 1 Stunde zu spät zur Arbeit im engeren Sinne kam, war dies durch eine Absprache mit dem Arbeitgeber gedeckt (Zeugenaussage des Personalleiters).
- Ab April des Streitjahres führte die Arbeitgeberin des Bw organisatorische Umstellungen durch. Von der 16. bis zur 26. Kalenderwoche arbeitete der Bw an 17 Tagen in der Nachtschicht (und zwar am 15., 16., 17., 22., 23., 24., 25. und 26.4. weiters am 13., 14., 15., 16. und 17.5. sowie am 3., 4., 5., 6. und 7.6.2002), an 17 Tagen in der Früh- und an 14 Tagen in der Spätschicht (FA-Akt/136 – 154). Danach hatte er Urlaub. Am 31.7.2002 endete sein Dienstverhältnis.
- Bis auf das teilweise Fehlen von Unterlagen, nämlich des Schichtplanes für das erste Quartal des Streitjahres, sprechen keine Gründe dagegen, weshalb der Bw im ersten Quartal des Streitjahres nicht geschichtet haben soll. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes erachtet es der Senat durchaus für plausibel, dass in bzw über eine Umstrukturierungsphase Unterlagen verloren gehen können. Dafür, dass der Bw auch im ersten Quartal 2002 im Wechselschichtbetrieb gearbeitet hat, sprechen folgende Fakten und Überlegungen:
 - Die unbedenklichen monatlichen Lohnabrechnungen weisen die Bezahlung einer Schichtzulage aus, was im Einklang mit der Schichtregelung und der Nachtarbeitbewilligung steht.
 - Ein Grund für die Umstellung vom genehmigten Schichtbetrieb auf einen Normalbetrieb während der Dauer von drei Monaten ist nicht erkennbar und macht auch keinen Sinn.
 - Ein Grund, weshalb der Bw seinen Beruf als CNC-Fräser für drei Monate in der Normalarbeitszeit ausüben und dafür trotzdem eine Schichtzulage erhalten soll, ist nicht erkennbar.

- Hätte der Bw im 1. Quartal des Streitjahres im Normalbetrieb gearbeitet und deshalb keine Schichtzulage in Höhe von 30% des Basissalärs erhalten, so müsste dies als entsprechende Lohnschwankung ersichtlich sein.
 - Nicht zuletzt ist der vierköpfige, aus Vertretern verschiedener Berufsgruppen bestehende Senat nach Durchführung einer mündlichen und einer nichtmündlichen Berufungsverhandlungen von der Glaubwürdigkeit des Bw und der Plausibilität seines Vorbringens bzw. in gleicher Weise von der Glaubwürdigkeit des zeugenschaftlich einvernommenen Personalleiters überzeugt.
- **Die Sachverhaltsfeststellungen und die Beweiswürdigung zusammenfassend bedeutet dies:** Der Senat ist aus den dargelegten Gründen der festen Überzeugung, dass der Bw. (Wechsel)Schichtarbeit geleistet und hierfür eine Schichtzulage bezogen hat. Bezogen über einen längeren Zeitraum, entfiel ein Drittel seiner Arbeitszeit auf die Nachtschicht, bzw ein Drittel der Schichtzulage auf die Nachtarbeit (vermindert um den Zulagenanteil, der auch während der Ferien ausbezahlt worden ist), wobei auf die später noch zu erfolgende ziffernmäßige Darstellung verwiesen wird. Aufzeichnungen darüber sind, entgegen den auf dem ursprünglichen Parteienvorbringen basierenden erstinstanzlichen Feststellungen, geführt worden, waren existent und sind lediglich hinsichtlich einer kurzen Umstellungsphase von 3 Monaten nicht mehr vorhanden. Der Senat gelangte zu dieser Feststellung insbesondere in Würdigung der lückenlosen und bedenkenfreien monatlichen Lohnausweise (FA-Akt 17-33, 73-79, 88, 89), der damit übereinstimmenden Bankauszüge (FA-Akt 39-59/01), der behördlich erteilten Nachtarbeitsbewilligung (FA-Akt 60), der aktenkundigen alten und neuen Schichtregelung (UFS-Akt/II/ 51-54), der – abgesehen von einem dreimonatigen Intervall - vorliegenden Schichtpläne (FA-Akt 38, 83, 137-154; UFS-Akt/II/33, 34), der durch Unterlagen und die Erfahrungen des täglichen Lebens belegten Zeugenaussage des Personalleiters (UFS-Akt/II/35-41) und des diesbezüglich ins Gesamtbild passenden Parteienvorbringens, unter anderem kritisch hinterfragt vom Berufungssenat in der mündlichen Berufungsverhandlung am 8.6.2006 (UFS-Akt/I/39-55). Dies wiederum bedeutet, dass das Ableisten von Nachtarbeit im Sinne von § 68 Abs. 6 EStG (nach Überzeugung des Senates ausreichend) konkret nachgewiesen worden ist. Dem Gesetz kann nach Überzeugung des Senates nicht entnommen werden, dass für eine Nachweisführung (lückenlose) Schichtpläne erforderlich sind.

Den Bedenken der Amtspartei, vorgetragen in ihrer VwGH-Beschwerde vom 16.8.2006 und in ihrer Stellungnahme vom 17.6.2008 (UFS-Akt/II/56-61), in der sie vor allem die Anwesenheit des steuerlichen Vertreters des Bw bei der zeugenschaftlichen Einvernahme des

Personalleiters rügte, die Richtigkeit seines Vorbringens heftig bestritt, dessen Glaubwürdigkeit in Zweifel zog und schließlich der Berufungsbehörde rechtsstaatlich nicht unbedenkliche Taktik vorwarf, wird entgegen gehalten:

- Die von der Amtspartei in der VwGH-Beschwerde aufgezeigten Widersprüche betreffend Kumulativjournale werden nicht bestritten, vielmehr ausdrücklich anerkannt. Die Kumulativjournale sind aus den bereits angeführten Gründen ungeeignet, die erforderlichen Nachweise zu erbringen.
- Ein Abgleich zwischen den nach dem Schichtplan geleisteten Nachtstunden und den Nachtzuschlägen laut Kumulativjournal ist nicht zielführend. Zum einen liefern die Kumulativjournale aus den bereits angeführten Gründen keine zuverlässige Vergleichsbasis. Zum andern muss die Schichtregelung über einen längeren Zeitraum betrachtet werden.
- Zur in der Stellungnahme vom 17.6.2008 gerügten Teilnahme des steuerlichen Vertreters des Bw an der zeugenschaftlichen Einvernahme des Personalleiters: Von UFS-Seite war der Vertreter nicht geladen. Eine Möglichkeit, sich vor der Vernehmung auszutauschen bestand. Ein Zusammenwirken des Berufungswerbers und seines Personalleiters kann nicht ausgeschlossen werden, ist im Gegenteil wahrscheinlich, ja sogar notwendig. Wie sonst soll ein Abgabepflichtiger zu den vom Finanzamt verlangten Bestätigungen kommen? Bei der Zeugenvernehmung wurde dem Vertreter nicht das Wort erteilt. Es wurde dem Zeugen ausdrücklich untersagt, mit dem Berater des Bw zu kommunizieren. Der Zeuge hat dies auch nicht getan. Allein bei der Frage, ob es sich bei den Kumulativjournalen um praktisch extra für das österreichische Finanzamt verfasste Bestätigungen handelt, schien der Zeuge den Rat des steuerlichen Vertreters zu suchen. Es ist nicht erkennbar, welche Rechte der Amtspartei die Berufungsbehörde verletzt haben soll, zumal unstrittig ist, dass das Ergebnis der zweitinstanzlichen Beweisaufnahme dem Finanzamt bekannt gegeben worden ist. Der Vorwurf rechtsstaatlich nicht unbedenklichen Taktierens wird als völlig unsachlich, nicht konkretisiert und nicht begründet zurückgewiesen.
- Insbesondere auf Grund der zeugenschaftlichen Einvernahme des Personalleiters (UFS-Akt/II/35-39) und der von ihm beigebrachten Unterlagen (UFS-Akt/II/40-54) ist hervorgekommen, dass im Streitjahr eine neue Regelung hinsichtlich der Abgeltung von Schichtarbeit in Kraft getreten ist, wodurch es von einer grob pauschalen Schichtabgeltung zu einer phasenverschobenen Auszahlung eines Pauschalbetrages pro Schicht gekommen ist. Was an diesem mit Unterlagen dokumentierten Vorbringen des Zeugen widersprüchlich sein soll, ist für den Senat nicht erkennbar. Obgleich der Vertreter der Amtspartei das Vorbringen des Zeugen für abstrus erachtet, so ist es für den Senat in

Verbindung mit den beiden beigebrachten schriftlichen Schicht-Regelungen und den monatlichen Lohnabrechnungen stimmig und betriebswirtschaftlich überzeugend, kam es doch dadurch zu einer noch sachgerechteren, weniger pauschalisierenden, zeitlich verzögerten und betraglich reduzierten Auszahlung der Schichtzulage. Da beide Schichtregelungen die Bezahlung einer Schichtzulage auch während des Urlaubs vorsehen bzw. vorsahen, war der steuerfrei belassene Nachtschichtanteil entsprechend zu kürzen (VwGH 23.10.1990, 89/14/0179).

- Der Zeuge sagte aus, dass vor der Umstellung zum 1.4. 2002 Pauschalzulagen zum Grundsatz gewährt wurden, danach eine Zulage pro Schicht. Dies wurde durch Vorlage der unterschiedlichen Regelungen belegt. Da das ab 1.4.2002 geltende Reglement immer noch gültig ist, schien und scheint dessen Vorhandensein sechs Jahre danach dem Senat entgegen der Sichtweise des Finanzamtes nicht weiter verwunderlich.
- Auf Grund des neuen Reglements (mit der verzögerten Auszahlung von Schichtzulagen) erhielt der Bw im April keine Schichtzulage, obwohl er geschichtet hat. Umgekehrt ist das neue Reglement auch der Grund dafür, weshalb der Bw im Juli 2002 eine Schichtzulage erhalten hat, obwohl er nicht (mehr) geschichtet bzw. gearbeitet hat.
- Der Vertreter der Amtspartei hat zutreffend erkannt, dass der Bw ausgesagt hat, es seien keine Zeitaufzeichnungen geführt worden, während der Personalleiter im Widerspruch dazu erklärt hat, die Zeiterfassung sei mittels SAP erfolgt. Dies ist nach Überzeugung des Senates allerdings kein unlösbarer Widerspruch. Denn offensichtlich verfügte der Bw als Schichtarbeiter nicht über den Erkenntnisstand des Personalleiters. Zum andern gab es Auffassungsunterschiede darüber, was als Aufzeichnungen gilt. Jedenfalls belegen die auf den bedenkenfreien monatlichen Lohnabrechnungen aufscheinenden Angaben betreffend "Guthaben Mehr-/Minderstunden" ebenso wie die aktenkundigen Schichtpläne und das Formular betreffend Absenz- bzw. Mehrstundenmeldung, dass die Arbeitszeiten aufgezeichnet worden sind. Dass hinsichtlich eines einzelnen, mehrere Jahre zurück liegenden Quartals, zumal in einer Ablauf- bzw. Umstellungsphase gelegen, keine Schichtpläne mehr vorhanden sind, ändert daran nichts.
- Der Vertreter der Amtspartei steht auf dem Standpunkt, kein marktwirtschaftlich orientiertes Unternehmen leiste sich ein derart umständliches Zeitsystem wie die Negativ-Zeiterfassung. Bezüglich der gegenteiligen Auffassung des Senates wird auf das weiter oben dargelegte Ergebnis einer Internetrecherche und die (beim VwGH allerdings angefochtene) Berufungsentscheidung vom 26.6.2008, RV/0201-F/03, verwiesen.
- Es wurde bereits eingeräumt, dass die Kumulativjournale in wesentlichen Details unglaublich sind und nicht taugen, die Begünstigungsvoraussetzungen darzutun. Dies

ändert allerdings nichts daran, dass die Begünstigungsvoraussetzungen nach Überzeugung des Senates gegeben bzw auf andere Art nachgewiesen worden sind.

- Spätestens im letzten Absatz der Stellungnahme vom 17.6.2008, vor allem mit dem zweitletzten Satz (*"Denn Scheinargumente, die der UFS Feldkirch offensichtlich gerne bereit ist, als Reflexion der Realität dazustellen, bilden kein rechtsstaatlich tragfähiges Gerüst für eine stattgebende Erledigung des streitverfangenen Berufungsbegehrens."*), verlässt der Vertreter der Amtspartei den Boden der Sachlichkeit. Der Senat sieht keine Notwendigkeit, sich mit unbegründeten und unsachlichen Pauschalvorwürfen auseinanderzusetzen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 19.3.2008, Zl. 2006/15/0268, die im ersten Rechtsgang getroffene Entscheidung in einer Reihe von Punkten bemängelt. Dazu nimmt der Senat wie folgt Stellung, wobei er damit auch die zuvor getroffenen Feststellungen einer **rechtlichen Würdigung** unterzieht:

Der Senat ist von der Richtigkeit der monatlichen Lohnabrechnungen und der darin ausgewiesenen Schichtzulage überzeugt. Da eine Nachtschicht ein Drittel des gesamten Schichtbetriebes dauert und erfahrungsgemäß Arbeitgeber und Arbeitnehmer an einer über einen längeren Zeitraum gleichmäßigen Verteilung der einzelnen Schichten interessiert sind, nachgewiesen durch diverse Schichtpläne, entfällt im Durchschnitt ein Drittel der 3-Schichtzulage auf Nachtarbeit im Sinne von § 68 EStG. Wie von Lehre und Rechtsprechung gefordert (VwGH 14.11.1984, 83/13/0002; Doralt/Knörzer, EStG¹⁰ § 68 Tz 47) entspricht der auf die Nachtarbeit entfallende Anteil der pauschalen Schichtzulage den in der fraglichen Zeit durchschnittlich geleisteten Stunden. Die Abgeltung der Schicht- und Nachtarbeiterschwernis ist daher wirtschaftlich fundiert und sachgerecht. Bei der für Juni ausbezahlten Zulage handelt es sich um eine fälschlich zur Auszahlung gebrachte 2-Schicht Zulage, die im Folgemonat wiederum rückgängig gemacht worden ist. In rechtlicher Hinsicht ist die Bezeichnung der Zulage als Schichtzulage einer begünstigten Behandlung nicht schädlich (VwGH 23.10.1990, 89/14/0179). Der Senat teilt die Rechtsansicht des BMF (LStR 2002, Rz 1157) und erachtet die auf die Nachtzeit entfallende Schichtzulage als begünstigt. In Zahlen bedeutet dies:

Monat	Schichtzulage in CHF	Nachtarbeitsanteil in CHF	Davon 11/12 (Abzügl. des Ferialanteiles)	in Euro
Jänner	1.250,00	416,67	381,95	255,91

Februar	1.250,00	416,67	381,95	255,91
März	1.250,00	416,67	381,95	255,91
April				
Mai	1.320,00	440,00	403,33	270,23
Juni				
Juli	1.080,00	360,00	330,00	221,10
Summe				1.259,06

Die steuerfreie Zulage für Nachtarbeit beträgt demnach im Streitjahr insgesamt 1.259,06 €.
Die steuerpflichtigen "Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug" verringern sich sohin auf 25.770,17 €.

Es wurde bereits ausgeführt, dass die Kumulativjournalle anders als im ersten Rechtsgang für unmaßgeblich erachtet werden. Das Finanzamt hat im ersten Rechtsgang zu Recht bemängelt, dass ihnen die Berufungsbehörde sogar erhöhte Glaubwürdigkeit zugesprochen hat.

Die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen des § 68 Abs. 6 EStG zweiter Satz liegen nicht vor, was allerdings keine steuerliche Auswirkungen hat.

Nach Überzeugung des Senates sind die Voraussetzungen des § 68 Abs. 8 EStG an sich nicht gegeben, doch wird die Bestimmung durch das Diskriminierungsverbot des Freizügigkeitsabkommens verdrängt (vgl. Festschrift Loukota, 262, 263; SWI 2006, 458). Denn es ist nach Überzeugung des Senates unzulässig, die Steuerfreiheit von schweizerischen Nachtarbeitszuschlägen von ihrer Überprüfbarkeit im Rahmen eines Rechtshilfeabkommens abhängig zu machen, wenn eine Überprüfungsmöglichkeit mit gelinderen Mitteln (im Rahmen der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung) gegeben ist.

Bezüglich der Schmutzzulage wird auf die im ersten Rechtsgang ergangene Entscheidung verwiesen.

Gesamthaft wurde der Berufung damit aus den angeführten Gründen teilweise stattgegeben.

Feldkirch, am 26. November 2008