

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., H, L-Str., vom 6. November 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 23. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003 und Folgejahre entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt:	319.400,00 S 23.211,70 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-1.914,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	346.703,68 S
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	332.304,00 S
Werbungskosten	- 14.400,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	330.390,00 S
Sonderausgaben	- 10.000,00 S
Kirchenbeitrag	- 1.000,00 S
Einkommen (gerundet)	319.400,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	80.454,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	68.144,00 S
Steuer sonstige Bezüge	1.298,11 S

Einkommensteuer	69.442,11 S
Ausländische Steuer	- 19.649,72 S
Festgesetzte Einkommensteuer	49.792,00 S

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitzeitraum Grenzgänger nach Liechtenstein. Er war dort bei der A als W beschäftigt. Als Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 legte er einen Lohnausweis für den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis zum 31. Dezember 2001 vor, in welchem die Auszahlung einer Nachtdienstzulage in Höhe von 8.013,32 SFr und einer Gefahrenzulage in Höhe von 3.238,26 SFr bestätigt worden ist. Der Berufungswerber begehrte, die Zulagen in Höhe von insgesamt 59.280,00 S (ds. 6.623,46 SFr) steuerfrei zu belassen.

Mit Vorhalt vom 9. September 2002 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber, die Monatslohnabrechnungen, die Arbeitszeiterfassung, die Vereinbarung betreffend die Gefahrenzulage und eine genaue Tätigkeitsbeschreibung vorzulegen.

Da der Berufungswerber lediglich eine Tätigkeitsbeschreibung vorlegte, versagte das Finanzamt in der Folge mit dem im Spruch genannten Bescheid den Zulagen die Steuerfreiheit gemäß § 68 EStG 1988.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 23. Oktober 2002 erhobenen Berufung vom 6. November 2002 begehrte der Berufungswerber, die Nachtzulage und die Gefahrenzulage steuerfrei zu belassen und das Pendlerpauschale in Höhe von 14.400,00 S zu berücksichtigen. Gleichzeitig legte der Berufungswerber für den Streitzeitraum die monatlichen Lohnausweise vor.

Im Zuge von Vorhaltsbeantwortungen (vgl. Schreiben des Finanzamtes vom 12. November 2002 und vom 17. März 2003) übermittelte der Berufungswerber den Arbeitsvertrag, Zeitaufzeichnungen (Stundenblätter) und Bestätigungen der liechtensteinischen Arbeitgeberin betreffend die Nacht- und Gefahrenzulage.

Mit Berufungvorentscheidung vom 11. Juni 2003 wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung als unbegründet ab, dass die Gefahren- und Nachtzulage nur dann steuerfrei nach § 68 EStG 1988 behandelt werden könnten, wenn die Voraussetzungen funktioneller und formeller Art erfüllt seien (die Zulage müsse neben dem Grundlohn ausbezahlt und auf Grund einer innerbetrieblichen Vereinbarung an alle Arbeitnehmer oder bestimmten Gruppen von

Arbeitnehmers geleistet worden sein). Gegenständlich seien aber diese Voraussetzungen nicht erfüllt.

Mit Schreiben vom 5. Juli 2003 begehrte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Das Finanzamt ersuchte den Berufungswerber mit Schreiben vom 10. Juli 2003, sämtliche Voraussetzungen für eine Besteuerung der Zulagen im Sinne des § 68 EStG 1988 nachzuweisen, die elektronische Zeiterfassung vorzulegen und darzulegen, wie die Zulagen berechnet worden seien und unter welchen Voraussetzungen die Zulagen von der Dienstgeberin ausbezahlt würden.

Mit Schreiben vom 26. September 2003 führte der Berufungswerber aus, dass es im Betrieb keine elektronische Zeiterfassung gebe. Jeder Arbeitnehmer erhalte einen monatlichen Dienst- und Einsatzplan, aus dem der Zeitpunkt und der Ort der Kt ersichtlich sei. Aus den diesem Schreiben beiliegenden Stundenblättern gehe die Art des ausgeführten Dienstes hervor. Die Gefahren- und Nachzulage werde auf Grund der Dienst- und Einsatzplanes am Anfang des Kalenderjahres unter Zugrundelegung des Dienst- und Einsatzzeiten des Vorjahres berechnet. Er lege diesem Schreiben das Dienstreglement über die Gefahren- und Nachzulage bei.

Der Berufungswerber nahm mit Schreiben vom 31. Jänner 2007 den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkommensteuer für das Jahr 2001:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Nachtarbeit insgesamt bis 360,00 € (4.940,00 S) monatlich steuerfrei.

Gefahrenzulage:

Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 ist unter einer nach Abs. 1 leg. cit. begünstigt zu besteuern den Gefahrenzulage nur jener Teil des Arbeitslohnes zu verstehen, der dem Arbeitnehmer deshalb gewährt wird, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die infolge der schädlichen Einwirkung 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 Zulage genießt die Begünstigung im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 allerdings nur dann, wenn sie auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne § 68 Abs. 5 EStG 1988

(formellrechtliche Voraussetzung), neben laufendem Arbeitslohn, also zusätzlich gezahlt wird (formalrechtliche Voraussetzung), und daneben ein Gefährdungselement im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gegeben ist (materiellrechtliche Voraussetzung). Für eine begünstigte Besteuerung der Gefahrenzulage müssen im Wesentlichen die genannten Bedingungen gleichzeitig erfüllt sein. Liegt nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt die Begünstigung nicht in Betracht.

Eine Gefahrenzulage kommt nur dort in Frage, wo die Arbeitsverrichtung mit einer besonderen Gefährdung bei der Leistungsverrichtung verbunden ist oder etwa im Entminungsdienst, bei Bergungs-, Spreng- und Taucherarbeiten, bei Unterwasserbauten und allen Arbeiten, die mit besonderen Sicherheitsvorkehrungen verbunden sind (vgl. dazu Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2001, Seiten 775 f). Gefahren, die sich aus einem strafbaren Verhalten anderer Personen ergeben, werden von dieser Bestimmung nicht erfasst. Beispielsweise besteht die insbesondere bei Raubüberfällen auftretende Gefahr für das Leben, die Gesundheit oder die körperliche Sicherheit nicht nur bei der Durchführung bestimmter Arbeiten, sondern gegenüber jedermann, der einen größeren Geldbetrag bei sich führt und vom Räuber unter entsprechende Beobachtung gestellt wird. Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 5. Juli 1982, 17/2382/80, hiezu näher aus, dass einer derartigen Gefahr, wenn auch in unterschiedlichem Grade, alle Personen ausgesetzt sind, denen die Besorgung von Tätigkeiten im Zusammenhang mit Wertgegenständen, sei es beruflich, sei es in der privaten Lebenssphäre, obliegt.

Zulagen, die an Angehörige von W im Hinblick auf die durch mögliche R drohende Gefahr für Leben, Gesundheit oder körperliche Sicherheit gezahlt werden, stellen demnach auch keine Gefahrenzulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 dar, weil diese Gefahr nicht eine mit dem Beruf eines Angestellten eines Wd zwangsläufig ver-bundene, typische Berufsgefahr, sondern eine von dieser Gesetzesstelle nicht umfasste Allgemeingefahr ist. Dieses Normalrisiko wird aber nicht deshalb zu einer typischen Berufsgefahr, weil die umschriebene Gefährdung während der Ausübung des Berufes in erhöhtem Ausmaß besteht (vgl. dazu Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.o., Seite 757). Folglich kann keine Gefahrenzulage im Sinne des § 68 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Wegen Fehlens der materiellrechtlichen Voraussetzung konnte dahin gestellt bleiben, ob die funktionelle und die formelle Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung im Sinne der obigen Ausführung vorliegen.

Nachtarbeitszuschlag:

Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nacharbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen.

Bei den Zuschlägen für Nacharbeit sieht das Gesetz eine Bindung an lohngestaltende Vorschriften nicht vor. Das Gesetz verlangt für die steuerliche Begünstigung auch nicht, dass diese Zuschläge stets für die Gesamtheit der Arbeitnehmer eines Betriebes oder für eine Gruppe von Arbeitnehmern eines Betriebes gewährt werden. Die Steuerfreiheit nach § 68 EStG 1988 setzt aber voraus, dass neben dem Grundlohn tatsächlich ein Zuschlag für Nacharbeit gezahlt worden ist (Voraussetzung funktioneller Art). Für die zur Nachtzeit erbrachten Normalarbeitsstunden gilt weiters, dass die Begünstigung des § 68 leg. cit. nur gewährt werden kann, wenn Aufzeichnungen über die Anzahl und zeitliche Lagerung aller Nachtstunden vorliegen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 5 zu § 68 EStG 1988). Es muss sich nachweislich um Zuschläge für Arbeiten zu den genannten besonderen Zeiten handeln.

Auf Grund der vom Berufungswerber vorgelegten Unterlagen (vgl. Jahreslohn ausweis, monatliche Lohnausweise, Arbeitsvertrag, Dienstreglement über die Sonderzulagen, Stundenblätter) und den Ausführungen seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin erachtet es der unabhängige Finanzsenat als glaubhaft, dass der Berufungswerber im Streitzeitraum Nacharbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 geleistet und für die in der Nacht gelegene Arbeitszeit Zuschläge erhalten hat. Zweifel bestehen jedoch hinsichtlich der Höhe der von seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin bestätigten "Nachdienstzulage". Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates ist die Nachdienstzulage nur in Höhe von **3.143,39 €** gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei zu berücksichtigen. Die Höhe dieses steuerfreien Betrages errechnet sich dabei wie folgt:

Im Arbeitsvertrag vom 20. November 1999 ist ein Monatslohn in Höhe von 3.570,00 SFr (inkl. Leistungs- und Revierprämie) vereinbart worden (vgl. auch das Dienstreglement über die Sonderzulagen).

Ausgehend vom Gesamtbruttolohn lt. Lohnausweis für 2001 in Höhe von 54.885,75 SFr errechnet sich ein Monatslohn für 2001 in Höhe von 4.247,11 SFr inkl. Leistungs- und Revierprämie und Zuschläge (Gesamtbruttolohn 54.885,75 SFr – 13. Monatlohn 3.920,41 SFr = 50.956,34 SFr : 12 Monate = 4.247,11 SFr).

Unter Zugrundelegung einer Lohnerhöhung von 6,66% [Steigerung des Gesamtbruttolohnes von 51.459,00 SFr (2000) auf 54.885,75 SFr (2001)] errechnet sich ausgehend vom vereinbarten Monatslohn laut Arbeitsvertrag der Monatslohn für 2001 in Höhe von 3.807,76 SFr inklusive Leistungs- und Revierprämie (Monatslohn für 2000 inklusive Leistungs-

und Revierprämie $3.570,00 \text{ SFr} \times 6,66\% = 237,76 \text{ SFr} + 3.570,00 \text{ SFr} = 3.807,76 \text{ SFr}$). Ausgehend von einem Monatslohn inklusive Leistungs- und Revierprämie und Zuschläge in Höhe von 4.247,11 SFr errechnet sich aber für 2001 nur mehr ein Betrag in Höhe von (monatlich) 439,35 SFr, in dessen Höhe Zuschläge gezahlt worden sein können [Monatslohn inklusive Leistungs- und Revierprämie und Zuschläge 4.247,11 SFr – Monatslohn lt. Arbeitsvertrag (samt Lohnerhöhung und inkl. Leistungs- und Revierprämie) 3.807,76 SFr = 439,35 SFr]. 439,35 SFr (Nachtzuschlag monatlich) $\times 11 \text{ Monate}$ [12 Monate abzüglich Urlaubszeit; für Zeiträume, in denen der Arbeitnehmer im Betrieb keine Arbeit leistet (während des Urlaubes behält der Arbeitnehmer zwar den Anspruch auf Entgelt, erbringt aber im Urlaub die durch § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerlich begünstigten Leistungen nicht), steht keine Steuerbefreiung für sonst steuerfreie Nachtzuschläge zu] = $4.832,85 \text{ SFr} \times 8,95 = 43.254,00 \text{ ATS}$ (ds. **3.143,39 €**).

Der Vollständigkeit halber ist zum Vorbringen des Berufungswerbers in seinem Schreiben vom 1. Februar 2007, wonach es nicht einsichtig sei, dass jene Mitarbeiter der A, die beim Finanzamt Feldkirch veranlagt würden, günstiger behandelt würden, zu sagen, dass keinem Steuerpflichtigen daraus ein Rechtsanspruch erwächst, dass in ähnlichen oder gleichgelagerten Fällen anders, unter Umständen sogar rechtlich unrichtig, entschieden worden ist.

Was das Pendlerpauschale anlangt, ist ergänzend festzuhalten, dass dieses vom Finanzamt bereits im Erstbescheid vom 23. Oktober 2002 in Höhe von 14.400,00 S berücksichtigt worden ist.

Einkommensteuervorauszahlungen für 2003 und Folgejahre:

Was die Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2003 und Folgejahre betrifft, so ist gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 die maßgebliche Abgabenschuld für das Jahr 2001 (siehe Steuerberechnung) in Höhe von 49.792,00 S (ds. 3.618,53 €) um 9% zu erhöhen. Die Vorauszahlungen betragen daher 54.273,28 S (ds. 3.944,19 €).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Februar 2007