



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw,Adr, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 30. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer 1999 – 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz Bw genannt) hat ursprünglich für die Streitjahre 1999 bis 2001 lediglich Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit (Y) erklärt und wurde mit diesen zur Einkommensteuer veranlagt.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2004 erstattete sie eine Selbstanzeige, wonach sie es vernachlässigt habe, ihr im Zeitraum von November 1998 bis 30. Juni 2003 in der Schweiz erwirtschaftetes Einkommen ordnungsgemäß in Österreich zu versteuern. Aus diesem Grund habe sie alle Einkommensteuererklärungen (1998, 1999-2002) und Gehaltsabrechnungen (soweit noch vorhanden) für diesen Zeitraum beigelegt. Sie ersuche um nachträgliche Besteuerung und versichere eine prompte Bezahlung. Während ihres Dienstverhältnisses in der Schweiz habe die Geschäftsführung drei Mal gewechselt. Dies sei auch der Grund für die verschiedenen Lohnabrechnungen. Im November 1998 sei sie im Wohn- und Pflegeheim S (im Weiteren kurz S) als Nachtwache angestellt worden. Ihre Stundenlohn-Basis sei pauschal mit 30 CHF abgerechnet worden. Dieser Stundenlohn habe sich aus dem Grundlohn inkl. Ferien- und 13. Monatslohn mit einem Zuschlag von 8,33 % ergeben. Mit der damaligen Heimleiterin

sei eine mündliche Vereinbarung getroffen worden, dass im Stundenlohn 6,00 CHF als *"Zulage für ihre Dauernachtdiensttätigkeit"* enthalten sei. Diese sei aber nie *"einzeln"* auf den Lohnabrechnungen im Zeitraum 1998 bis 2001 angeführt. Leider habe sie von dieser Zeit keinen *"Lohnausweis für die Steuererklärung"*. Auch sei es ihr bislang nicht möglich gewesen, die fehlenden Monatsabrechnungen von dieser Zeit zu besorgen, da die betroffenen Personen entweder nicht erreichbar oder die benötigten Daten nicht mehr vorhanden seien. Sie sei ausschließlich als *"Nachtwache"* angestellt gewesen und sei dementsprechend in ihrem Stundenlohnanatz *"Nachtzulage und Nachtzeitzulage"* integriert.

Das Finanzamt hat mit Bescheiden vom 30. Juli 2004 die Verfahren betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 gem. § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder aufgenommen und die in der Schweiz erwirtschafteten Einkünfte laut den vorgelegten Unterlagen (Lohnabrechnungen, Auszug aus dem individuellen Konto der Sozialversicherungsanstalt X) in den Einkommensteuerbescheiden mit X unter Anrechnung der ausländischen Steuer der Besteuerung unterzogen. Die beantragte begünstigte Besteuerung von Nachtzuschlägen wurde mit der Begründung, diese könnten aus Pauschalgehaltsvereinbarungen nicht herausgeschält werden, abgelehnt.

Daraufhin hat die Bw. mit Schreiben vom 27. August 2004 fristgerecht gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2001 Berufung erhoben und beantragt, *"als Basis für die Besteuerungsgrundlage den Grundlohn heranzuziehen, als Basis für die Besteuerungsgrundlage den Nettolohn laut Jahresgesamtabrechnungen von Herrn K (im Weiteren kurz K) abzüglich der Nachtzulage heranzuziehen sowie die Steuerfreiheit für die Nachtzulage zu gewähren"*. Der Berufung wurde ein Schreiben vom 17.8.2004 von Hans Ulrich K., Arbeitsstundenbestätigungen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 sowie Jahresgesamtabrechnungen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 angeschlossen. Einem am 1. September 2004 beim Finanzamt eingegangenen Ergänzungsschreiben wurden Tabellen für die Jahre 1999 bis 2001 angeschlossen, in denen eine Aufgliederung des pauschalierten Lohnes von 30,00 CHF in Stundenlohn, Nachtzulage und Ferienentschädigung/13. Monatslohn vorgenommen wurde. Laut Begleitschreiben sollte diese Differenzierung es dem Finanzamt erleichtern, den *"Grundlohn/Stundenlohn als Besteuerungsgrundlage heranzuziehen und dementsprechend die Nachtzulage herauszuschälen"*. Somit wäre nach Ansicht der Bw die formelle Grundlage geschaffen, eine steuerliche Begünstigung zu gewährleisten.

In der Begründung zu den abweisenden Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 1999 bis 2001 vom 15. September 2004 wurde darauf verwiesen, dass keine Voraussetzung für die Steuerfreiheit der beantragten Nachtzulage erfüllt sei. Wie der Name *"Zulage"* besage, müsse eine solche zusätzlich zum Grundlohn gewährt werden und könne nicht (für steuerliche

Zwecke) aus diesem herausgeschält werden. Weder aus den Monatslohnabrechnungen noch aus anderen zeitnahen Unterlagen der Jahre 1999 bis 2001 sei zu entnehmen, dass eine Nachtzulage tatsächlich zum Grundlohn ausbezahlt worden sei. Es sei nicht statthaft, dass die Zulage zu Lasten des bisherigen Grundlohnes (d.h. unter dessen Kürzung) geltend gemacht werde. Dass eine Grundlohnkürzung vorliege, ergebe sich auch daraus, dass ab 1.3.2002 (neues Arbeitsreglement) unverändert ein Stunden(grund)lohn von 30,00 CHF ausbezahlt werde. Weiters bestehe ein Widerspruch zwischen ihren Angaben in der Berufung (Nachtzulage 9,00 CHF) und der Darstellung in der Selbstanzeige vom 20.6.04 (Nachtzulage 6,00 CHF). Da die funktionellen Voraussetzungen zweifelsfrei nicht vorliegen würden, sei die Berufung abzuweisen. Auf die inhaltlichen Zweifel an der Richtigkeit der beantragten Nachtzulage sei daher nicht mehr einzugehen.

Die Bw hat sodann fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Sie ging weiter davon aus, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Nachtzulage vorliegen würden. Mit der ersten Heimleiterin sei eine mündliche Vereinbarung getroffen worden, dass im Stundenlohn 6,00 CHF als *"Zulage für ihre Dauernachtdienst-tätigkeit"* inkludiert sei. In ihrer Selbstanzeige vom 20.6.04 habe sie festgehalten, dass es ihr bislang nicht möglich gewesen sei, die fehlenden Monatsgehaltsabrechnungen von dieser Zeit zu besorgen. Diese Heimleitung sei im Juli 1999 von Herrn K abgelöst worden (Verweis auf "differenzierte" Lohnzettel Juni und Juli/August 1999) und sei vom zweiten Heimleiter eine Nachtzulage in Höhe von 9,00 CHF gewährt worden. Demnach sei von **November 1998 bis Ende Juni 1999** in ihrem Stundenlohn 6,00 CHF, von **Juli 1999 bis Dezember 2001** 9,00 CHF Nachtzulage inkludiert. Dementsprechend bestehe der vom Finanzamt erkannte Widerspruch nicht. In der Schweiz sei es gesetzlich nicht vorgeschrieben, die zusätzliche Nachtzulage separat auf den Gehaltszettel anzuführen. Um diesen Sachverhalt zweifelsfrei zu bestätigen und den inhaltlichen Zweifel der Richtigkeit auszuschließen, seien entsprechende Personen kontaktiert worden. Es sei ihr jedoch nicht möglich, im vorgegebenen Zeitrahmen der Einspruchsfrist, diese Dokumente zu erhalten. Selbstverständlich werde sie diese beweishaltigen Dokumente nach Erhalt unmittelbar weiterleiten. Zudem wurde darauf hingewiesen, dass bei einer ehemaligen Arbeitskollegin (ebenso Nachtwache in diesem Zeitraum) lediglich der Grundlohn besteuert und die Nachtzulagen *"lohnsteuerfrei"* gewesen seien, und wolle sie gleich behandelt werden. Im Übrigen liege keine Grundlohnkürzung vor, zumal die Zulage nicht zu Lasten des Grundlohns geltend gemacht werde (Verweis auf Pkt. 1 des Vorlageantrages). Im Fall der Arbeitskollegin sei das Argument nicht eingebracht worden. Die Begründung, dass ab 1.3.02 (neues Arbeitsreglement) unverändert ein Stundenlohn von 30,00 CHF ausbezahlt worden sei, sei nicht *"statthaft"*, zumal der Arbeitsvertrag nicht mit jenem

vergleichbar sei, der bis 31.12.01 gegolten habe. Bis dahin sei das Wohn- und Pflegeheim S als privates Altersheim von Hrn. K geführt worden und mit 1.1.02 von der X AG übernommen worden. Diese sei eine Aktiengesellschaft mit dem Kerngeschäft, regional in der Schweiz Altersheime gewinnbringend zu führen. Das komplett neue Arbeitsreglement stehe in keiner Verbindung mit jenem von Hrn. K.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall steht zwischen den Parteien des Verfahrens in Streit, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der behaupteten "Nachtzulagen" im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 im gegenständlichen Fall gegeben sind.

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 4.940 S (360,00 €) monatlich steuerfrei.

§ 68 Abs. 6 EStG 1988 definiert den Begriff "*Nachtarbeit*" und haben daher für die Besteuerung in diesem Bereich andere Definitionen, z.B. in kollektivvertraglichen Regelungen, keine Bedeutung. Als Nachtarbeit gelten demnach nur Arbeitszeiten, die aufgrund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19:00 Uhr und 7:00 Uhr erbracht werden und in der Nacht ununterbrochen zumindest drei Stunden (so genannte "Blockzeit") dauern (vgl. Hofstätter / Reichel, EStG-Kommentar, Rz 5.3 zu § 68).

Bei den in § 67 Abs. 11 EStG 1988 genannten Personen (insbesondere Grenzgänger) sind gemäß § 68 Abs. 8 EStG 1988 die obgenannten Zulagen/Zuschläge im gleichen Ausmaß steuerfrei. Dies impliziert allerdings auch, dass wie bei im Inland tätigen Personen die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung erfüllt sein müssen.

Die Bw. hat im Vorlageantrag zwei in die Streitjahre fallende Zeiträume angeführt, in denen die "Nachtzulage" in unterschiedlicher Höhe vereinbart worden sei. Nach ihren Angaben war in ihrem pauschalierten Stundenlohn von 30,00 CHF von November 1998 bis Ende Juni 1999 6,00 CHF, im Zeitraum Juli 1999 bis Dezember 2001 9,00 CHF "Nachtzulage" inkludiert. Die Vereinbarung der Nachtzulage von 6,00 CHF beruhe auf einer mündlichen Vereinbarung mit der damaligen Heimleiterin, jene über 9 CHF sei mit Herrn K getroffen worden.

Eingangs ist festzustellen, dass bei bestimmten Berufen die Art der zu verrichtenden Tätigkeit bzw. das Berufsbild bereits bedingt, dass schon die Normalarbeitszeit als Nachtarbeit verrichtet wird. Auch bei der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit als "*Nachtwache*" im Wohn- und Pflegeheim S handelt es sich um eine solche, die in der Nacht (laut Herrn K ausschließlich zwischen 22:00 Uhr und 7:00 Uhr) ausgeübt wird. Eine solche Tätigkeit genießt aber dann keine steuerliche Begünstigung, wenn sie nur durch einen höheren Grundlohn abgegolten

wird. Wie das Finanzamt bereits in der (gleichlautenden) Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen für die Streitjahre zutreffend ausgeführt hat, impliziert das Wort "*Zulage*" bzw. "*Zuschlag*" bereits einen zusätzlichen Lohnbestandteil. Dies bedeutet, dass auch dann, wenn vom Vorliegen von Nachtarbeit ausgegangen werden kann, dies für sich gesehen noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei behandelt werden kann. Eine Steuerfreistellung einer Zulage bzw. eines Zuschlages setzt damit voraus, dass ein(e) solche tatsächlich zum Grundlohn vereinbart und bezahlt wurde.

Das Finanzamt ist in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen u.a. davon ausgegangen, dass weder aus den Monatslohnabrechnungen noch aus anderen zeitnahen Unterlagen der Jahre 1999 bis 2001 zu entnehmen sei, dass eine Nachtzulage tatsächlich zum Grundlohn ausbezahlt worden sei.

Die Bw. hat, um das Argument des Finanzamtes, die Nachtzulage dürfe nicht unter Kürzung des Grundlohnes aus diesem herausgeschält werden, zu entkräften, mehrfach betont, dass zwischen ihr und der Heimleitung vereinbart gewesen sei, dass sich der unbestrittenermaßen pauschale Stundenlohn von 30,00 CHF aus einem Grundlohn und einer "Nachtzulage" (6,00 bzw. 9,00 CHF) zusammensetze. Sie behauptet somit, dass der Grundlohn nicht 30 CHF, sondern 21,00 CHF betragen habe, und zu diesem die Nachtzulage hinzugetreten sei.

Der nach Angaben der Bw im Zeitraum Juli 1999 bis Dezember 2001 amtierende Heimleiter des Wohn- und Pflegeheimes hat den behaupteten Sachverhalt (pauschalierter Stundenlohn, der sich aus einem Grundlohn und einer Nachtzulage zusammensetze) im Schreiben vom 17. August 2004 nachträglich bestätigt. Im Hinblick darauf, dass sich die Richtigkeit dieser Aussagen aber weder anhand des vorgelegten Arbeitsvertrages vom 12. Mai 2000 noch anhand der von Hrn. K ausgestellten Jahreslohnausweise und der Monatslohnabrechnungen für die Jahre 1999 bis 2001 (datiert mit 30.8.2004) verifizieren lässt bzw. diese Behauptung durch diese Unterlagen nicht gestützt wird, geht der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die nachträglich vorgelegte "Bestätigung" unter den gegebenen Umständen nicht ausreicht, um den behaupteten Sachverhalt als erwiesen annehmen zu können.

Wenn schließlich der Umstand, dass in den vorgelegten Jahres- und Monatslohnabrechnungen die "Nachtzulage" nicht ausgewiesen ist, damit begründet wird, dass die "*Gesetzeslage in der Schweiz*" einen gesonderten Ausweis der Nachtzulage auf der Lohnabrechnung nicht erforderlich mache, so mag dies zutreffen. Dieser Einwand vermag aber der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, da diesfalls die Bw bzw. ihr Dienstgeber umso mehr gefordert gewesen wären, einen anderen tauglichen Nachweis für die behauptete Vereinbarung einer Nachtzulage (dem Grunde und der Höhe nach) und deren tatsächliche Zahlung zu erbringen.

Diesbezüglich ist auf die Feststellung des Finanzamtes in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen zu verweisen, wonach weder aus den Monatslohnabrechnungen noch aus anderen zeitnahen Unterlagen der Jahre 1999 bis 2001 zu entnehmen sei, dass eine Nachtzulage tatsächlich zum Grundlohn ausbezahlt worden sei.

Da einer Berufungsvorentscheidung Vorhaltswirkung zukommt, wäre es Sache der Bw gewesen, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis der Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 18.11.1993, 93/16/0120, VwGH 10.3.1994, 92/15/0164).

Die Bw. hat zwar im Vorlageantrag vom 18. Oktober 2004 (Eingang) *"beweishaltige"* Dokumente angekündigt, die *"inhaltliche Zweifel an der Richtigkeit"* ausschließen sollten, solche aber in weiterer Folge nicht mehr vorgelegt.

In diesem Zusammenhang wird auch darauf verwiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) generell hohe Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge wie auch für Überstundenzuschläge stellt (vgl. ÖStZ 2004, 123 f). In der Begründung zu seinem Erkenntnis vom 30.4.2003, 99/13/0222 hat er überdies klar zum Ausdruck gebracht, dass bei einem auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund trete, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates muss auch bei einer pauschalen Abgeltung von vornherein klar (nach außen erkenn- und nachprüfbar) geregelt sein, welcher Betrag monatlich für welche geleistete Arbeitszeit als Nachtarbeitszuschlag ausbezahlt werden soll, andernfalls ein Steuerpflichtiger die Höhe willkürlich dem monatlichen Höchstbetrag von 4.490,00 S (360,00 €) anpassen könnte, um diesen voll auszuschöpfen. Diese Gefahr besteht naturgemäß auch dann, wenn bei einer pauschalen Vereinbarung im Nachhinein nur eine mündliche Vereinbarung behauptet wird bzw. auch in einem schriftlichen Vertrag keine konkrete Vereinbarung über eine "Nachtzulage" besteht.

Da die Bestätigung (durch Hrn. K) eines in den vorgelegten Unterlagen (Vertrag, Lohnabrechnungen) in keiner Weise gedeckten Sachverhaltes den erforderlichen Nachweis, dass tatsächlich eine "Nachtzulage" vereinbart und dass und in welcher Höhe sie bezahlt wurde, nicht erbringen konnte, sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Möglichkeit, dem Berufungsantrag (auch nur teilweise) Folge zu geben. Für die behauptete mündliche Vereinbarung mit der früheren Heimleiterin wurden im Übrigen keinerlei Nachweise erbracht.

Auch wenn die Bw. im Vorlageantrag davon ausgeht, dass der ab 2002 geltende Arbeitsvertrag mit der X AG, der im Anhang unter Pkt. 02 eine detaillierte Regelung der Nachtzulagen (5,50/Std) beinhaltet, entgegen den Feststellungen des Finanzamtes in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen mit dem bis 31.12.01 gültigen Vertrag nicht verglichen werden könne, so ist diesbezüglich jedenfalls festzustellen, dass es offensichtlich auch in der Schweiz möglich ist, in einem Arbeitsvertrag eine konkrete Vereinbarung einer "Nachtzulage" vorzunehmen und diese auch in den Lohnabrechnungen bzw. auf dem Lohnkonto gesondert auszuweisen. Gibt es aber – aus welchen Gründen auch immer - keine solche konkrete vertragliche Regelung, muss der Abgabepflichtige seine Nachweispflichten eben in anderer Form erfüllen, andernfalls die Begünstigung nicht gewährt werden kann. Wie sich aus den Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003 ergibt, hat das Finanzamt nach Vorlage entsprechender Nachweise (neues Arbeitsreglement, detaillierte Monatsabrechnungen, Lohnkonto) auch die "*Nachtzulage*" und den "*Nachtzeitzuschlag*" steuerfrei im Sinne des § 68 EStG 1988 behandelt.

Zur Forderung der Bw, gleich wie eine Arbeitskollegin behandelt zu werden, ist anzumerken, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für eine steuerliche Begünstigung (Steuerfreistellung) im Sinne des § 68 EStG 1988 in jedem Fall gesondert nachzuweisen ist, um in deren Genuss kommen zu können. Es wäre jedenfalls unsachlich und würde dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen, aus einer möglicherweise (unter der Prämisse der tatsächlichen Vergleichbarkeit der Fälle, die aufgrund des unsubstantiierten Vorbringens nicht beurteilt werden kann) zu Unrecht erfolgten Begünstigung eines Abgabepflichtigen einen Anspruch eines anderen auf Gleichbehandlung (d.h. auf Gewährung einer Steuerbegünstigung ohne entsprechenden Nachweis) abzuleiten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. Oktober 2005