



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf, vertreten durch Mag. Christoph Lang, Steuerberater, 6900 Bregenz, Kirchstraße 9a, vom 21. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, StrNr 432/1085, vom 14. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer arbeitet als Grenzgänger bei der Firma G in der Schweiz. Der Arbeitsvertrag hat unter anderem folgende Regelungen enthalten:

"Die Jahressollarbeitszeit beträgt 2080 Stunden. Die tägliche Arbeitszeit liegt im Zeitrahmen der verschobenen Tagesarbeit gemäß beigelegtem Arbeitszeitreglement.

Beim Arbeitszeitcode 110 beträgt das Brutto-Jahreszieleinkommen 51.000,00 sFr. [...] Ab 1.1.2002 beträgt das Jahresgehalt 53.500,00 sFr und wird wahlweise in 13 oder 14 gleichen Teilzahlungen ausgerichtet.

Nach erfolgter Einarbeitung und bei genügenden Fachkenntnissen werden Sie in die feste Nachschicht eingeteilt. Das Jahresgehalt wird dann auf brutto 61.500,00 sFr angehoben.

Gemäß Punkt 2. des Arbeitszeitreglements beträgt die Arbeitszeit im Rahmen der Tages- und Abendarbeit (Code 110) 2080 Stunden, im Rahmen der Nachtarbeit (Code 130) 1950 Stunden.

Nach den vorgelegten Aufzeichnungen hat der Berufungsführer das gesamte Jahr 2003 ausschließlich in der Nacht gearbeitet."

Laut dem vom Berufungsführer vorgelegten Jahreslohnzettel hat der Nachtarbeitszuschlag 12.898,45 € betragen.

Im Einkommensteuerbescheid vom 14. Juni 2004 wurden die im Jahreslohnzettel ausgewiesenen Nachtarbeitszuschläge nicht begünstigt besteuert, da laut Lohnjournal keine Nachtarbeitszuschläge ausbezahlt worden seien.

In der Berufung vom 21. Juni 2004 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, der laufende Monatslohn von 4.657,15 sFr setze sich aus dem Grundlohn von 3.582,28 sFr und einer Nachschichtzulage von 1.074,87 sFr (30% Zuschlag zum Grundlohn) zusammen. Auf diese Nachschichtzulage sei die Steuerbefreiung des § 68 Abs. 1 EStG abzuwenden. Die Voraussetzungen des § 68 Abs. 6 EStG seien gegeben. Nachdem das Erfordernis des § 68 Abs. 6 EStG erfüllt sei, erhöhe sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50% auf 540 € monatlich und seien daher 6.840 € der Nachtarbeitszuschläge steuerfrei.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz als unbegründet abgewiesen, weil laut Lohnjournal keine Zahlungen neben dem Grundlohn gewährt worden seien. Die funktionelle Voraussetzung sei daher nicht gegeben. Weder Anstellungsvertrag noch Arbeitszeit- oder Arbeitgeberreglement deuteten darauf hin, dass der Berufungsführer eine Nachzulage erhält, die steuerlich begünstigt werden könne. Das Schweizer Arbeitszeitgesetz sehe in Art. 17 vor, dass regelmäßige Nachtarbeit durch einen 10%-igen Zeitzuschlag abgegolten werde. Im Arbeitszeitreglement werde dargetan, dass für die Nachtarbeit die Jahresarbeitszeit von 2184 Stunden auf 1950 Stunden reduziert werde und damit der Kompensationsanspruch von 10% gemäß Art. 17 b des Arbeitszeitgesetzes ausgeglichen sei. Die Behörde gehe daher auf Grund des vorliegenden Lohnkontos und des Anstellungsvertrages samt dem Arbeitszeitreglement davon aus, dass dem Berufungsführer keine Zulage für Nachtarbeit gewährt werde. Die in den Jahreslohnauweisen dokumentierte Steigerung des Lohnes von 2002 auf 2003 führe die Behörde darauf zurück, dass der Berufungsführer per 1.12.2002 zum Schichtführer der Abteilung DECO ernannt worden ist.

Im Vorlageantrag vom 30. August 2004 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass eine Nachschichtzulage bei einem Arbeitnehmer, der zur Gänze Nacharbeit iSd § 68 Abs. 6 EStG verrichtet, problemlos konkret der Nacharbeit zugeordnet werden könne. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes Bregenz liege kein Pauschale vor. Es sei völlig unüblich, dass neben der Zahlung des Grundlohnes noch eine weitere Zahlung für Zulagen und Zuschläge geleistet werde. Der Inhalt des Arbeitsvertrages lasse sich durchaus dahingehend deuten, dass die Erhöhung des Jahresgehaltes von 53.500,00 sFr auf 61.500,00 sFr auf der Tatsache des Wechsels von der Tag- in die Nachschicht beruhe und es sich bei der Differenz daher um eine Nachschichtzulage handle. Es sei richtig, dass dem im Schweizer Arbeitszeitgesetz normierten gesetzlichen Anspruch des Arbeitnehmers durch eine Reduktion der Jahressollarbeitszeit von 2080 auf 1950 Stunden entsprochen worden sei. Diese Arbeitszeitverkürzung habe auch zu einer aliquoten Kürzung des Grundgehaltes geführt, auf

welches wiederum der Zuschlag von 23,08% für die Leistung der permanenten Nachschicht aufgeschlagen worden sei. Der Leiter bzw. die Stellvertreterin der Personalabteilung des Arbeitgebers des Berufungsführers seien gerne bereit, Stellung zur Frage der Auslegung des Arbeitsvertrages zu nehmen bzw. würden diese Personen auf Wunsch des UFS als Zeugen stellig gemacht. Schließlich sei zu bemerken, dass die Nichtzuerkennung einer einem österreichischen Arbeitnehmer grundsätzlich zustehenden Steuerbegünstigung aus dem Grund, weil seitens einer österreichischen Steuerbehörde dem Schweizer Arbeitgeber die Verletzung von Formvorschriften vorgeworfen werde, höchst bedenklich sei. Bisher hätten die Finanzämter Feldkirch und Bregenz mit der Art der Bestätigungen und Aufzeichnungen des Arbeitgebers des Berufungsführers für die österreichischen Arbeitnehmer anerkannt und die Steuerbegünstigung nach § 68 EStG 1988 nicht verwehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei. Als Nachtarbeit gelten gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19.00 Uhr und 7.00 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19.00 Uhr bis 7.00 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50%.

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

Von der Einvernahme des Leiters bzw. seiner Stellvertreterin der Personalabteilung des Arbeitgebers konnte abgesehen werden, da bei der Auslegung von Verträgen gemäß § 914 ABGB nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften ist, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen ist, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Unter Absicht der Parteien im Sinne des § 914 ABGB ist keineswegs etwa die Auffassung einer Partei oder ein nicht erklärter oder nicht kontrollierbarer Parteiwille, sondern nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss. Jeder der Vertragspartner muss sich die Auslegung seines Verhaltens und der in seinen schriftlichen Äußerungen verwendeten Wendungen in dem Sinne gefallen lassen, in welchem sie ein unbefangener Erklärungsempfänger verstehen musste.

Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge liegen nur dann vor, wenn derartige Zulagen und Zuschläge neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn gewährt werden. Allen Zulagen und Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 ist gemeinsam, dass es sich hiebei um laufende Bezüge handelt. Die Nachtarbeit, die bei bestimmten Berufen geradezu typisch ist und als Normalarbeitszeit festgesetzt ist, genießt daher dann keine steuerliche Begünstigung, wenn sie "nur" durch einen entsprechend höheren Grundlohn abgegolten wird. Schon die Bedeutung des Wortes "Zulage", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen wird, macht deutlich, dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Nachtarbeit für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist. Für die Anwendbarkeit der genannten Bestimmung ist Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer für die zur Nachtzeit verrichteten Arbeiten tatsächlich eine Zulage erhalten hat und diese nicht nur rein rechnerisch aus dem Grundlohn herausgeschält worden ist (Voraussetzung funktioneller Art).

Nach einem Schreiben des Arbeitgebers des Berufsführer wurde der Zuschlag für die Nachtarbeit folgendermaßen ermittelt:

Bruttolohn gemäß Lohnausweis	72.256,15
Abzüglich Überstunden 2002	-6.947,00
Abzüglich 13. und 14. Monatslohn	- 9.314,40
Abzüglich Sonntagszulage Mai 2003	-108,00
Lohnbasis für die Berechnung der Schichtzulagen	55.885,75
Nachtarbeitszuschlag = Lohnbasis x 0,2308	12.898,45

Daraus geht klar hervor, dass der "Nachtarbeitszuschlag" lediglich aus dem Grundlohn ($12 \times 4.657,15 \text{ sFr} = 55.885,80 \text{ sFr}$) herausgerechnet wurde, zumal auch der 13. und 14. Monatslohn jeweils 4.657,15 sFr betragen und die "Nachtarbeitszulage" auch während des Urlaubs weiter bezahlt wurde. Weder im Arbeitsvertrag noch im Arbeitszeitreglement noch im Mitarbeiterreglement ist ein Hinweis darauf enthalten, dass für die Leistung von Nachtarbeit ein Zuschlag gewährt wird. In Anbetracht der Tatsache, dass der 13. und 14. Monatslohn gleich hoch sind wie der laufende Lohn zuzüglich der "Nachtarbeitszulage" kann der gegenständliche Arbeitsvertrag auch nicht dahingehend interpretiert werden, dass die Erhöhung des Jahresgehaltes von 53.500,00 sFr auf 61.500,00 sFr auf der Tatsache des Wechsels von der Tag- in die Nachschicht beruht und es sich bei der Differenz um eine Nachschichtzulage handelt. Vielmehr ist die Formulierung "nach erfolgter Einarbeitung und

bei genügenden Fachkenntnissen" dahingehend zu interpretieren, dass der Lohn in Höhe von 53.500,00 sFr brutto nur während der Einarbeitungsphase bezahlt wurde, dass aber der reguläre Lohn 61.500,00 sFr betragen hat. Vielmehr wurde für die Leistung von Nachtarbeit die Arbeitszeit verkürzt (vgl. Punkt 2. des Arbeitszeitreglements). In einer Verkürzung der Arbeitszeit bei gleich bleibendem Grundlohn kann aber nicht die Gewährung einer Zulage zum Grundlohn erblickt werden.

Aus der Behauptung, dass die Nichtzuerkennung einer einem österreichischen Arbeitnehmer grundsätzlich zustehenden Steuerbegünstigung aus dem Grund, weil seitens einer österreichischen Steuerbehörde dem Schweizer Arbeitgeber die Verletzung von Formvorschriften vorgeworfen werde, höchst bedenklich sei, ist nichts zu gewinnen, da es sich bei § 68 EStG 1988 um eine reine Begünstigungsvorschrift handelt, die eben nur dann zum tragen kommt, wenn alle Formerfordernisse erfüllt werden; dies unabhängig davon ob der Arbeitnehmer bei einem inländischen oder ausländischen Arbeitgeber beschäftigt ist. Zu diesen Voraussetzungen des § 68 EStG 1988 gehört bei Zulagen für Nachtarbeit, dass die Zulage nicht aus dem Grundlohn herausgerechnet wurde. Aus dem Vorbringen, dass bisher von den Finanzämtern Bregenz und Feldkirch Arbeitnehmern der Arbeitgeberin des Berufungsführers Zulagen für Nachtarbeit begünstigt besteuert wurde, ist für den Berufungsführer nichts zu gewinnen, da die Verwaltung gemäß Art. 18 B-VG nicht an eine unrichtige Verwaltungspraxis

sondern an die Gesetze gebunden ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 19. Jänner 2005