

TE Vwgh Erkenntnis 2007/7/24 2006/14/0048

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.07.2007

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §68;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des CC in S, vertreten durch Mag. Andreas Germann, Rechtsanwalt in 6900 Bregenz, Rathausstraße 11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 3. September 2003, GZ. RV/0060-F/03, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der in Vorarlberg ansässige Beschwerdeführer bezog im Streitjahr als Grenzgänger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er war als Bäcker bei einem Unternehmen in Liechtenstein beschäftigt.

Der am 15. April 2002 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 war neben einem nicht ausgefüllten Formblatt "E 17", in dem u.a. für den Lohnausweis eine Aufgliederung gewährter Zulagen und Zuschläge vorgesehen war, ein "Lohnausweis" des ausländischen Arbeitgebers angeschlossen, in dem ein "Total Bruttoerwerb" von 55.900 SFR ausgewiesen war, der sich aus Monatslöhnen von insgesamt 51.600 SFR und einer "Gratifikation (Monatslöhner)" von 4.300 SFR zusammensetzte.

Der Beschwerdeführer erhob eine am 9. August 2002 beim Finanzamt eingelangte Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 11. Juli 2002, in der er darauf hinwies, dass auf Grund "einer Verwechslung" die steuerbegünstigten Nachtstunden nicht berücksichtigt worden seien. Ein richtiger Lohnausweis für 2001 sowie die Quellensteuerbescheinigung lägen bei.

In dem der Berufung beiliegenden (mit 17. März 2002 datierten) "Lohnausweis" des Arbeitgebers des Beschwerdeführers ist der "Bruttoerwerb 2001" von 55.900 SFR in "Normalarbeitsstunden" mit 45.203 SFR, "Zuschläge für Nachtarbeit" von 6.397 SFR und "Gratifikation" von 4.300 SFR aufgegliedert. Es werde bestätigt, dass der

Beschwerdeführer zu einem großen Teil in der Nacht arbeite "und zwar 5 Tage, Arbeitsbeginn 02 00 Uhr, sowie am Samstag um 01 00 Uhr".

Mit einem Vorhalt vom 7. Oktober 2002 wurde der Beschwerdeführer ersucht, die Unterlagen betreffend "der Arbeitszeiterfassung" vorzulegen.

Daraufhin übermittelte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers eine Bestätigung über die Arbeitszeiten des Beschwerdeführers, in der seitens des Arbeitgebers bestätigt wurde, dass der Beschwerdeführer von Sonntag bis Freitag von 2 Uhr bis ca. 9 Uhr und am Samstag von 1 Uhr bis ca. 8 Uhr beschäftigt sei. Eine detaillierte Zeitaufstellung könne auf Grund fehlender Stempeluhr nicht erfolgen. Ebenso sei auf einen schriftlichen Arbeitsvertrag verzichtet worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Damit ein Teil der Bezüge "im Rahmen der Begünstigung für Nachtarbeit" erfasst werden könne, sei einerseits Voraussetzung, dass die Zulagen neben dem (zusätzlich zum) Grundlohn gewährt würden und andererseits die Auszahlung auf Grund lohngestaltender Vorschriften erfolge. Die der Behörde am "15. 2. 2002 und am 9. 8. 2002" vorgelegten Lohnausweise ließen nicht darauf schließen, dass die Zulage zusätzlich zum Grundlohn gewährt worden sei. Die vorgenommene "Herausschälung" der Zuschläge für Nachtarbeit durch den nachträglich erbrachten Lohnausweis vom 9. August 2002 sei nicht zulässig.

In der Folge legte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers dem Finanzamt am 5. März 2003 einen "Anstellungsvertrag" des Beschwerdeführers vor und stellte mit Schriftsatz vom 10. März 2003 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der in Ablichtung in den Verwaltungsakten einliegende Anstellungsvertrag ist mit 1. September 1999 datiert und enthält u. a. Bestimmungen über die "Lohnleistung" des mit 1. September 1999 begonnenen Dienstverhältnisses des Beschwerdeführers. Demnach gebührte neben einem Monatslohn von

3.500 SFR ein Nachtarbeitszuschlag ("gem.GAV FL") von 496 SFR.

In den Verwaltungsakten der Abgabenbehörde zweiter Instanz liegen Lohnabrechnungen für die Monate Jänner bis Dezember 2001 für den Beschwerdeführer in Ablichtung ein, in denen ein Monatslohn von jeweils 4.300 SFR als "Total Bruttolohn" ausgewiesen ist.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 seien Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 4.940 S (360 EUR) monatlich steuerfrei. Als Nachtarbeit seien zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden anzusehen, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssten. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liege, erhöhe sich der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 um 50 %.

Dass vom Beschwerdeführer tatsächlich Nachtarbeit im Sinne der Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 verrichtet worden sei, sei auf Grund des Berufsbildes nicht zu bezweifeln. Die Nachtarbeit, die bei bestimmten Berufen geradezu typisch und als Normalarbeitszeit festgesetzt sei, genieße jedoch dann keine steuerliche Begünstigung, wenn diese "nur" durch einen entsprechend höheren Grundlohn abgegolten werde. Schon die Bedeutung des Wortes "Zulage", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen werde, mache deutlich, dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Nachtarbeit für sich allein noch nicht dazu führe, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei sei. Die Zulage dürfe nicht nur rein rechnerisch aus dem Grundlohn herausgeschält worden sein.

Im Lohnausweis, welcher der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 angeschlossen gewesen sei, habe der liechtensteinische Arbeitgeber keinen Nachtzuschlag ausgewiesen. Auch aus den monatlichen Lohnausweisen für das Jahr 2001 sei nicht ersichtlich, dass tatsächlich ein Nachtzuschlag zur Auszahlung gelangt sei. Lediglich in dem anlässlich der Berufung vorgelegten Lohnausweis habe der Arbeitgeber nachträglich die Auszahlung eines Nachtzuschlages in Höhe von 6.397 SFr. bestätigt. Weiters falle auf, dass der Beschwerdeführer erst nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung einen Arbeitsvertrag vorgelegt habe, worin die Auszahlung eines Nachtarbeitszuschlages gemäß "GAV des Liecht. Bäcker-Konditormeisterverbandes" bestätigt werde, obwohl der Arbeitgeber in Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes ursprünglich erklärt habe, dass kein schriftlicher

Arbeitsvertrag abgeschlossen worden sei. Die nachträglich vorgelegte Bestätigung und der Arbeitsvertrag seien nicht geeignet, "davon zu überzeugen, dass der liechtensteinische Arbeitgeber tatsächlich neben dem Grundlohn einen Zuschlag für Nachtarbeit ausgezahlt hat". Die belangte Behörde schenke den ursprünglichen Bestätigungen des Arbeitgebers mehr Glauben als den nachträglichen Bestätigungen, zumal nach der allgemeinen Lebenserfahrung einer früheren und zeitnäher getätigten Aussage höherer Wahrheitsgehalt zukomme als einer späteren abweichenden Aussage. Dafür, dass kein Nachtzuschlag gewährt worden sei, spreche auch, dass lt. Auskunft des liechtensteinischen Arbeitnehmerverbandes ("Herr J") im liechtensteinischen Gesamtarbeitsvertrag für Bäckergewerbe kein Zuschlag für Nachtarbeit vorgesehen sei. Für den Fall, dass der Arbeitgeber dem Beschwerdeführer im Rahmen einer freien Vereinbarung die Zahlung eines Nachtzuschlages zugesagt hätte, hätte dieses Übereinkommen sicherlich auch in der Lohnbuchhaltung seinen Niederschlag gefunden. So habe auch der frühere Arbeitgeber des Beschwerdeführers, bei welchem dieser auch als Bäcker beschäftigt gewesen sei, die Auszahlung eines Nachtzuschlages im Lohnkonto des Beschwerdeführers dokumentiert. Die belangte Behörde gelange daher in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass im vorliegenden Fall die Steuerbegünstigung des § 68 Abs. 1 und 6 EStG 1988 nicht zustehe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

In der Beschwerde wird ausgeführt, beizupflichten sei der Ansicht der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid dahin, dass die steuerliche Begünstigung gemäß § 68 EStG 1988 dann nicht zustehe, wenn die Nachtarbeit lediglich durch einen höheren Grundlohn abgegolten werde und ein konkret bezifferter Nachtzuschlag nicht vereinbart sei. Die Durchführung von Nachtarbeit allein begründe nämlich nicht den obgenannten Tatbestand. Dem sei jedoch hinzuzufügen, dass dann, wenn über die tatsächlich geleistete Nachtarbeit hinaus auch die Auszahlung einer Zulage für die Nachtarbeit im Vorhinein vereinbart worden sei, dieses Tatbild sehr wohl erfüllt sei. Insbesondere lasse sich nämlich im Beschwerdefall unter Zugrundelegung des vorgelegten Arbeitsvertrages die Höhe der Nachtarbeitszuschläge auch bei späteren Lohnerhöhungen herausrechnen, weil sich die Arbeitszeiten nicht geändert hätten, und daher das Verhältnis zwischen dem Grundlohn und der Nachtarbeit jedenfalls objektiv ermittelbar sei. Es handle sich im Beschwerdefall daher nicht um ein nachträgliches "Herausschälen" eines Nachtarbeitszuschlages aus einem pauschalierten Grundlohn, wie dies die belangte Behörde annehme. Der Beschwerdeführer sei daher seiner im österreichischen EStG normierten Nachweispflicht im Hinblick auf die geleisteten und vergüteten Nachtarbeitsstunden nachgekommen. Für eine andere Beurteilung bleibe unter Berücksichtigung der vorliegenden Vereinbarung - und "kann dies nicht mit der lapidaren Begründung der 'freien Beweiswürdigung' abgetan werden" - kein Raum. Auf Grund des Verwaltungsübereinkommens zwischen Österreich und Liechtenstein (AÖF 1999/55) über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger habe ein in Österreich veranlagungspflichtiger Arbeitnehmer Anspruch auf die Steuerfreibeträge des § 68 EStG 1988 auch dann, wenn er bei einem liechtensteinischen Arbeitgeber beschäftigt sei. Dieses Verwaltungsübereinkommen sehe auch verschiedene Erkundigungsmöglichkeiten für das österreichische Finanzamt vor (Art. 4), die im Beschwerdefall zu Unrecht unterblieben seien.

Gemäß § 68 Abs. 8 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bei den im § 67 Abs. 11 EStG 1988 genannten Personen unter Anwendung der Abs. 1 bis 6 des § 68 EStG 1988 zu versteuern, sofern auf Grund eines Vertrages über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen überprüft werden kann, dass die Voraussetzungen der Abs. 1 bis 6 vorliegen.

Im Beschwerdefall kann nach Maßgabe der folgenden Erwägungen dahingestellt bleiben, ob dem (weder im BGBl. verlautbarten noch als Verordnung kundgemachten) "Verwaltungsübereinkommen zwischen Österreich und Liechtenstein über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger", AÖFV Nr. 55/1999, die Qualität eines in § 68 Abs. 8 EStG 1988 angesprochenen Vertrages zukommt.

Nach § 68 EStG 1988 begünstigte Zulagen und Zuschläge müssen zusätzlich zu nicht begünstigtem Grundlohn gezahlt werden (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer III D, Tz 2.1 zu § 68). Im angefochtenen Bescheid kam die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass eine solche gesonderte Zahlung eines Nachtzuschlages im Beschwerdefall nicht vorlag, sondern nur eine rein rechnerische Herausschälung aus dem Grundlohn vorgenommen wurde.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sind (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2006, 2001/14/0174).

Wenn in der Beschwerde gerügt wird, dass dem vorgelegten Arbeitsvertrag kein Glaube geschenkt worden sei, ist der Beschwerdeführer daran zu erinnern, dass im Verwaltungsverfahren als Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 keinerlei Unterlagen vorgelegt worden sind, nach denen auf die Zahlung eines Nachtarbeitszuschlages zu schließen gewesen wäre (das diesbezügliche Formular E 17, das auch gesonderte Rubriken für geleistete Zulagen und Zuschläge enthielt, blieb beispielsweise unausgefüllt). In der Berufung wurde nicht näher erläutert, worin die in dieser angeführte "Verwechslung" konkret bestand und es wurden auch keine Berechnungsgrundlagen genannt, auf denen die in dem im Rahmen der Berufung beigebrachten Lohnausweis ausgewiesenen "Zuschläge für Nachtarbeit" beruhten. Auf den von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid bei der Beweiswürdigung als wesentlich erachteten Widerspruch dahingehend, dass entgegen den Angaben in einer Vorhaltsbeantwortung gegenüber dem Finanzamt (erst) nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung doch ein schriftlicher Arbeitsvertrag vorgelegt worden sei, geht die Beschwerde auch nicht ein.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, durch das Übergehen von Beweisen bzw. Unterlassen von Beweisaufnahmen im behördlichen Ermittlungsverfahren sei der Beschwerdeführer auch in seinem Recht auf Parteiengehör verletzt worden, ist darauf hinzuweisen, dass dem Beschwerdeführer auf Grund der Schriftsätze im Verwaltungsverfahren, insbesondere den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, der Standpunkt der Behörde zur notwendigen Nachweisführung in Bezug auf die Bezahlung des Nachtarbeitszuschlages bekannt sein musste. Da auch Bekundungen des Arbeitgebers in Form der Lohnausweise und der Lohnabrechnungen vorlagen, kann der Behörde kein Vorwurf gemacht werden, keine weiteren Aufklärungen beim liechtensteinischen Arbeitgeber etwa unter Berufung auf das oben erwähnte Verwaltungsübereinkommen zwischen Österreich und Liechtenstein vorgenommen oder veranlasst zu haben. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang außerdem, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass lt. Auskunft des liechtensteinischen Arbeitnehmerverbandes im liechtensteinischen Gesamtarbeitsvertrag für das Bäckergewerbe gar kein Zuschlag für die Nachtarbeit vorgesehen sei, sodass der diesbezügliche Vermerk "gem.GAV FL" zum Nachtarbeitszuschlag in dem im Rahmen des Vorlageantrages vorgelegten Anstellungsvertrag als nicht stichhältig erscheinen musste. Die angesprochene Auskunft des liechtensteinischen Arbeitnehmerverbandes wird in der Beschwerde nicht als unrichtig bezeichnet und auch nicht dargestellt, auf Grund welcher Rechtsgrundlage sonst der strittige Nachtarbeitszuschlag gewährt worden wäre. Dass die Lohnabrechnungen des Arbeitgebers selbst keinen Hinweis auf die gesonderte Bezahlung eines Nachtarbeitszuschlages enthielten, wird auch in der Beschwerde nicht bestritten.

Insgesamt vermag somit der Verwaltungsgerichtshof weder eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung durch die belangte Behörde noch eine sonstige relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften zu erkennen.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. Juli 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140048.X00

Im RIS seit

15.08.2007

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at