jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/3/19 2006/15/0268

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.03.2008

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §68;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Bregenz gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 26. Juni 2006, RV/0229- F/04, betreffend Einkommensteuer 2002 (mitbeteiligte Partei: S, in B), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

Der in Österreich wohnhafte Mitbeteiligte erzielte im Jahr 2002 (bis Juli) in der Schweiz als Grenzgänger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Fräser.

In einer als "Kumulativjournal" bezeichneten Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 wies der Beschwerdeführer als "Nachtanteil" bezeichnete Bezugsteile aus. Dieses "Kumulativjournal" ist eine vom Personalleiter und vom Leiter der Salärbuchhaltung des Arbeitgebers unterfertigte Aufstellung der Monatsbezüge von Jänner bis Juli 2002. Es weist u.a. den Namen des Mitbeteiligten, die Personalnummer des Arbeitnehmers (34xxx), die einzelnen Monatsbezüge von Jänner bis Juli 2002 sowie jeweils eine Angabe "davon Nachtanteil" aus.

Nachdem das Finanzamt den Mitbeteiligten u.a. zur Vorlage einer "Arbeitszeiterfassung 1-7/2002" aufgefordert hatte, legte dieser u.a. ein "Kumulativjournal" vor. Dieses weist wiederum den Namen des Mitbeteiligten, dieselbe Personalnummer des Arbeitnehmers (34xxx), gleich hohe Monatsbezüge, aber vom zuerst vorgelegten "Kumulativjournal" abweichende Beträge an Nachtarbeitsentlohnung (zB für Mai 2002: 607,2 SFR statt bisher 436 SFR) auf.

Im Einkommensteuerbescheid behandelte das Finanzamt keine Bezugsteile als steuerfreie Nachtzuschläge. Es sei kein Nachweis darüber erbracht worden, welche Arbeitsstunden während der Nacht geleistet worden seien.

In der Berufung brachte der Mitbeteiligte vor, er habe dem Finanzamt die Schichtpläne des Arbeitgebers und eine Kopie des Schreibens des Staatssekretariats für Wirtschaft, Direktion für Arbeit vom 13. September 1999 übermittelt, in welchem dem Arbeitgeber die Bewilligung für Nachtarbeit erteilt worden sei. Aus diesen Unterlagen sei sowohl die

zeitliche Lagerung als auch das Ausmaß der Arbeitszeit und der in den Nachtstunden gelegenen Teile der Arbeitszeit ersichtlich. Der jeweilige Schichtmeister sei dafür verantwortlich, dass sämtliche eingeteilten Mitarbeiter auch während der gesamten Arbeitszeit anwesend seien. Fehle einer der Mitarbeiter infolge Krankheit, Urlaub etc., so werde das Lohnverrechnungsbüro informiert. Damit sei gewährleistet, dass die im Schichtplan angeführten Arbeitszeiten auch den tatsächlichen Verhältnissen entsprächen. Es treffe daher nicht zu, dass der Mitbeteiligte keinen Nachweis darüber erbracht hätte, welche Arbeitsstunden in der Nacht geleistet worden seien.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt aus, die Steuerfreiheit für Zuschläge nach § 68 EStG 1988 setze die konkrete Zuordnung der Bezüge zu Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit voraus. Das Erbringen von Nachtarbeitszeiten müsse in jedem einzelnen Fall ebenso konkret nachgewiesen werden, wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten. Der Mitbeteiligte habe in einer Vorhaltsbeantwortung angeführt, dass keine Zeitaufzeichnungen geführt worden seien. Ein Schichtplan für das Jahr 2001 sei zwar vorgelegt worden, aber für das Streitjahr fehle dieser. Die Nachtzulage betrage laut Lohnjournal pauschal 1.215,00 SFR für die Monate Jänner bis März, für den Monat Mai 1.320,00 SFR und für den Monat Juli 2.220,00 SFR. Eine pauschale Abgeltung stehe der Angemessenheit der Zulagen entgegen, da die pauschale Abgeltung unabhängig von der erbrachten Arbeitsleistung ausbezahlt werde. Dem vorgelegten Schichtplan zufolge würden die erste und zweite Schicht keine steuerlich begünstigten Nachtstunden enthalten, nur die dritte Schicht komme für eine steuerliche Begünstigung in Frage. Aus den im Akt aufliegenden Nachweisen für den Besuch eines WIFI-Kurses sei zu erkennen, dass diese Kurse vom 18. Februar bis zum 28. Mai 2002 jeweils von Montag bis Donnerstag von 18 bis 22 Uhr stattgefunden hätten. Die dritte Schicht beginne um ca 20.48 Uhr. Der Mitbeteiligte könne also im Februar und März nicht durchgehend für diese Schicht eingeteilt gewesen sein. Aus diesen Umständen sei zu ersehen, dass die Schichtzulage unabhängig von der tatsächlichen Arbeitsleistung pauschal ausbezahlt worden sei. Der vom Gesetz geforderte Nachweis der zeitlichen Situierung der steuerlich begünstigten Arbeitsstunden in der Nachtzeit sei damit nicht erbracht.

Im Vorlageantrag wird im Wesentlichen angeführt, dass versehentlich der Schichtplan für 2002 nicht an das Finanzamt übermittelt worden sei, dies aber noch nachgeholt werde. Es werde aber angemerkt, dass aus den bisher vorliegenden Schichtplänen wie auch aus der Bewilligung für Nachtarbeit für den Arbeitgeber durch das Staatssekretariat für Wirtschaft eine Systematik, ein Arbeitsrhythmus des Mitbeteiligten ersichtlich sei, der bis zum 31. Juli 2002, also bis zum Ende des Dienstverhältnisses, nicht geändert worden sei. Durch den Schichtplan 2002 werde der Nachweis für die zeitliche Lagerung der Arbeitszeit noch erbracht werden. Wenn das Finanzamt meine, dass von Februar bis Mai 2002 durch den Besuch eines WIFI-Kurses bewiesen sei, dass eine Zuteilung zur dritten Schicht - bei dieser seien die Kriterien für die steuerbegünstigen Zuschläge erfüllt - nicht möglich gewesen sei, so irre es. Der Mitbeteiligte habe nämlich in Absprache mit der Personalleitung und dem Vorarbeiter jeweils nach Ende des Kurses, also verspätet, ab ca. 22.30 Uhr die Arbeit in der jeweiligen Schicht aufgenommen und daher auch zu Recht die Nachtschichtzulage erhalten. Es werde daher beantragt, die Teile des Lohnes, die auf Zeiten zwischen 19.00 und 7.00 Uhr entfielen und zusammenhängend mehr als drei Stunden umfassten, als steuerbegünstigte Nachtarbeit zu behandeln.

Mit dem angefochtenen Bescheid beurteilte die belangte Behörde Bezugsteile von ca 1.100 Euro als steuerfreie Nachtarbeitszuschläge iSd § 68 Abs 1 EStG 1988.

Voraussetzung der Steuerfreiheit sei, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Tätigkeiten verrichte, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigten. Um das Vorliegen dieser Voraussetzung prüfen zu können, sei die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich.

Auf Grund der vorgelegten Zeitaufzeichnungen bestünden keine Zweifel daran, dass der Mitbeteiligte tatsächlich Nachtarbeit im Sinne des § 68 Abs 6 EStG 1988 verrichtet habe. Mit den Schichtplänen für die Kalenderwoche 16 bis 31/2002 habe der Mitbeteiligte dafür den Beweis gelegt. Die Schichtpläne für die Kalenderwochen 1 bis 15/2002 seien nicht beigebracht worden. Dazu habe der Mitbeteiligte vorgebracht, dass diese auf Grund einer organisatorischen Umstellung innerhalb der Struktur des Arbeitgebers nicht vorgelegt werden könnten. Als Beweis hiefür sei die Vernehmung des zuständigen Mitarbeiters der Personalabteilung der Arbeitgeberin des Mitbeteiligten angeboten worden. Die belangte Behörde habe diesen Beweis nicht aufgenommen. Sie habe in der Gesamtbetrachtung der Umstände, etwa dass der Mitbeteiligte laut Lohnabrechnungen sowie "Kumulativjournal" im Jahr 2001 ganzjährig "3er-Schicht" geleistet habe, dass die Nachtarbeit vom Staatssekretariat für Wirtschaft bewilligt und als wirtschaftlich "unentbehrlich" befunden worden sei und auch aus verfahrensökonomischen Gründen dem Vorbringen des

Mitbeteiligten, dass auch in diesen Wochen von ihm Nachtarbeit verrichtet worden sei, in freier Beweiswürdigung Glauben geschenkt. Im "Kumulativjournal" werde für die Monate April und Juni keine "3er-Schicht" ausgewiesen, was dessen Glaubwürdigkeit erhöhe. Wenn das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung anführe, auf Grund des Besuches des WIFI-Kurses im Monat Februar und März im Zeitraum 18.00 bis 22.00 Uhr, jeweils von Montag bis Donnerstag, könne der Mitbeteiligte nicht durchgehend für die "3er-Schicht" eingeteilt gewesen sein kann, so verweise die belangte Behörde darauf, dass in der Berufungsverhandlung absolut glaubhaft dargestellt worden sei, es sei mit dem Schichtführer der Arbeitsbeginn so vereinbart worden, dass der Mitbeteiligte seine Arbeit erst nach Ende des Kurses um ca. 22.30 Uhr aufnehme, also auch in den Kursmonaten Nachtarbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 absolviere.

Am Vorliegen von Nachtarbeitszulagen in der "3er Schicht" in Höhe der im "Kumulativjournal" 2002 ausgewiesenen Beträge habe selbst das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung nicht mehr gezweifelt, diese Nachtarbeitszulagen allerdings nur für den Zeitraum April bis Juni 2002, für welchen die Schichtpläne für die Kalenderwochen 16 bis 31/2002 vorgelegt worden seien, anerkannt. Dass die für den Monat Juli 2002, in welchem der Mitbeteiligte sich im Urlaub befunden habe, pauschal ausgewiesene Nachtzulage als solche nicht anzuerkennen sei, sei in der Verhandlung außer Streit gestanden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid vom Finanzamt gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde erwogen:

Die Abs 1, 6 und 8 des § 68 EStG 1988 lauten:

"(1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei."

"(6) Als Nachtarbeit gelten zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50%. "

"(8) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind bei den im § 67 Abs. 11 genannten Personen unter Anwendung der Abs. 1 bis 6 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."

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit können nur dann als nach § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden, wenn das Ableisten derartiger Arbeitszeiten im Einzelfall konkret nachgewiesen wird (vgl Doralt/Knörzer, EStG10, § 68 Tz 47).

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen haben, den Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der

rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, mwN).

Im gegenständlichen Fall entspricht die Begründung des angefochtenen Bescheides den beschriebenen Anforderungen nicht.

Die Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Bescheid beschränkt sich darauf, dass überhaupt Nachtarbeit geleistet worden ist und hiefür Zuschläge bezogen worden sind. Die Höhe der von der belangten Behörde pro Monat angenommenen Zuschläge ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, wenn auch dem Berechnungsblatt, welches dem angefochtenen Bescheid angeschlossen ist, der Betrag der steuerpflichtigen Einkünfte zu entnehmen ist und durch den Vergleich mit den dem erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegenden Einkünften eine Rückrechnung auf den Gesamtbetrag möglich erscheint. Nicht nachvollziehbar ist die Beweiswürdigung. Abgesehen davon, dass verfahrensökonomische Gründe, auf welche die belangte Behörde ihre Beweiswürdigung stützt, als solche weder dafür noch dagegen sprechen, einen bestimmten Umstand als erwiesen oder als nicht erwiesen anzunehmen, hat sich die belangte Behörde in keiner Weise mit dem vom Finanzamt im Verwaltungsverfahren aufgezeigten Umstand auseinander gesetzt, dass die erste und die zweite Fassung des "Kumulativjournals" jeweils unterschiedliche Beträge an "Nachtanteil" ausweisen und dass sich bei Aufteilung der für die einzelnen Monate in den "Kumulativjournalen" angegebenen Nachtarbeitsanteile auf die behaupteten Stundenzahlen jeweils der Höhe nach stark schwankende Zuschläge pro Stunde errechneten. Dazu kommt, dass die belangte Behörde dem "Kumulativjournal" (es bleibt offen, welches der beiden) mit dem Argument erhöhte Glaubwürdigkeit beimisst, dass es für die Monate April und Juni keine Nachtschicht ausweise, dabei aber nicht auf den Umstand Bedacht nimmt, dass im später vorgelegten "Kumulativjournal" ein Nachtanteil für Juni ausgewiesen ist.

Der Sachverhaltsdarstellung des angefochtenen Bescheides ist im Übrigen auch nicht zu entnehmen, ob die belangte Behörde die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen des § 68 Abs 6 letzter Satz EStG 1988, dass die Normalarbeitszeit im einzelnen Lohnzahlungszeitraum überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr gelegen gewesen ist, als erwiesen angenommen hat.

Was die Darstellung der rechtlichen Würdigung anlangt, ist der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht zu entnehmen, ob die belangte Behörde einen Anwendungsfall des § 68 Abs 6 zweiter Satz EStG 1988 angenommen hat und ob sie vom Vorliegen eines Vertrages über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen iSd § 68 Abs 8 EStG 1988 ausgegangen ist.

Der angefochtene Bescheid ist somit mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Wien, am 19. März 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150268.X00

Im RIS seit

15.04.2008

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2008

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at