



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2002 verwiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war im Streitjahr Grenzgänger nach der Schweiz. Er war bei der M P AG in A beschäftigt. Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 legte er einen Lohnausweis

für das Streitjahr vor, wonach im Bruttolohn von 72.501,00 SFr eine Schmutzzulage von 4.000,00 SFr enthalten sei.

Bei der Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für das Jahr 2001 behandelte das Finanzamt die obgenannte Schmutzzulage nicht nach § 68 EStG 1988 steuerfrei, da das Vorliegen der funktionellen Voraussetzung mangels geeigneter Nachweise nicht überprüfbar gewesen sei.

In der gegen den im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung vom 11. März 2002 begehrte der Bw., die Schmutzzulage steuerfrei zu belassen, und brachte dazu vor, dass in den Vorjahren die Schmutzzulage immer steuerbegünstigt behandelt worden sei. Im Streitjahr sei die Schmutzzulage auch steuerfrei zu belassen, da sich keine Änderung bei den Arbeitsbedingungen und beim Auszahlungsmodus seines Lohnes ergeben habe.

Das Finanzamt wies die Berufung in diesem Punkt mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2002 als unbegründet ab. Begründend führte es aus, dass aus den anlässlich der Beantwortung des Vorhaltes vom 2. Oktober 2002 vorgelegten Monatslohnausweisen für das Streitjahr ersichtlich sei, dass tatsächlich gar keine Schmutzzulage ausbezahlt worden sei.

Mit Schreiben vom 26. November 2002 begehrte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend Folgendes vor:

Aus den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass die Schmutzzulage im Bruttolohn enthalten sei. Die Zulage sei neben dem Grundlohn ausbezahlt und keineswegs aus dem Grundlohn herausgeschält worden. Die Auszahlung einer Schmutzzulage in Höhe von 4.000,00 SFr sei vertraglich vereinbart worden. Er verweise dazu auf den bereits vorgelegten Anstellungsvertrag vom 10. November 2000. Die Höhe der Schmutzzulage sei präzise und nicht pauschal ermittelt worden. Die Zulage erhalte er nur bei ganzjähriger Schichtarbeit. Er sei Mitarbeiter in der Abteilung "Folienheißdruck" und erhalte die Schmutzzulage wegen dauernder und außerordentlicher Verschmutzung seiner Person und seiner Kleider infolge Broncier- und Bestäubungsarbeiten an den Druckmaschinen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutzzulagen bis 4.940,00 S (360,00 €) monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 leg. cit. sind unter Schmutzzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm

zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Tz 10 ff zu § 68 EStG 1988; siehe auch E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutzzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen.

Die erste Voraussetzung ist **funktioneller** Art. Sie ist erfüllt, wenn eine Zulage neben dem Grundlohn gewährt wird. Daraus ist zum einen abzuleiten, dass Zulagen nicht auf Kosten einer unzulässigen Kürzung des Grundlohnes gehen dürfen. Zum anderen bedeutet es, dass es unzulässig wäre, Zulagen lediglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist **formeller** Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird. Dies setzt den Abschluss einer Betriebsvereinbarung voraus, in der Einigung über die zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt wurde.

Zusätzlich zu den beiden erstgenannten Voraussetzungen ist für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer dritten, der so genannten **materiellen** Voraussetzung erforderlich. Der Arbeitnehmer muss auch tatsächlich Tätigkeiten verrichten, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen. Um das Vorliegen dieser dritten Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstplichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Für die steuerliche Anerkennung von Zuschlagspauschalien ist darüber hinaus anhand von Aufzeichnungen über die tatsächlich unter zuschlagswürdigen Umständen verrichteten Arbeitsstunden die gerechtfertigte Höhe der Pauschalien nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Der unabhängige Finanzsenat teilt die Meinung des Finanzamtes, nämlich dass es im gegenständlichen Fall an der funktionellen Voraussetzung mangelt. Aus den monatlichen Lohnausweisen für das Jahr 2001 ist nicht ersichtlich, dass tatsächlich eine Schmutzzulage neben dem Grundlohn zur Auszahlung gelangt ist. Mit Schreiben vom 12. Juli 2002 und 2. Oktober 2002 hat das Finanzamt den Bw. ersucht, Aufzeichnungen vorzulegen, aus denen der Umfang und die zeitliche Lagerung der Arbeiten hervorgehen, und hat weiters ersucht

bekannt zu geben, wie die Schmutzzulage berechnet worden ist. Der Bw. hat weder Aufzeichnungen vorgelegt, noch bekannt gegeben, wie die Zulage berechnet worden ist. Der vorgelegte Arbeitsvertrag jedenfalls ist nicht geeignet, die tatsächliche Auszahlung einer Schmutzzulage nachzuweisen. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates ist zwischen dem Umstand der Vereinbarung einer Leistung und dem Umstand der tatsächlichen Auszahlung einer vereinbarten Leistung zu unterscheiden. Es mag nahe liegend erscheinen, dass eine vereinbarte Leistung auch zur Auszahlung gelangt, allerdings fänden dann - allgemein betrachtet - ausbezahlte Leistungen auch in den monatlichen Lohnausweisen ihre Berücksichtigung. Im gegenständlichen Fall ist kein Nachweis dafür vorgelegt worden, dass die vereinbarte Schmutzzulage auch tatsächlich ausbezahlt worden ist. Das Finanzamt konnte nicht verlässlich davon ausgehen, dass die Arbeitgeberin des Bw. diesem **losgelöst von seinem Grundlohn bzw. zusätzlich zum Grundlohn** den in Rede stehenden Zuschlag ausbezahlt hat.

Darüber hinaus ist der unabhängige Finanzsenat der Ansicht, dass es im gegenständlichen Fall auch an der materiellen Voraussetzung mangelt.

Der Bw. hat im Zuge des Veranlagungs- und Berufungsverfahrens mehrere Arbeitsplatzbeschreibungen vorgelegt. In der anlässlich der Beantwortung des Vorhaltes vom 12. Juli 2002 vorgelegten Stellenbeschreibung wird ausgeführt, dass zu den Hauptaufgaben des Bw. die Überprüfung der Auftragstaschen vor Produktionsbeginn, das Erstellen von Erststückprüfungen, das Überprüfen der Produkte nach Auftragsabschluss, das Freigeben der Prüfanweisungen und das Ergreifen von Maßnahmen zur Einhaltung der Qualität gehörten. Er sei mit der Bereitstellung des Materials beschäftigt, arbeite bei den Bewertungen der Mitarbeiter mit und sei mit Führungsarbeiten betraut. Außerdem führe er Wartungen und kleinere Reparaturen bei den jeweiligen Anlagen durch. In der Arbeitsplatzbeschreibung vom 24. Oktober 2002 bestätigte die Arbeitgeberin, dass der Arbeitsbereich des Bw. eine wöchentliche Maschinenwartung und das Einrichten und die Überwachung der Maschine umfasse. Die Folie werde unter starken Druck (50 bis 250 Tonnen) und Hitze (100 bis 200 C) auf die Materialien aufgetragen. Dies erfordere eine unablässige Schmierung und Reinigung der einzelnen Teile während der Arbeitszeit. Bei dem Abtransport der Restfolie komme es zu einer erhöhten Staubbildung. Die Arbeiten seien mit einer erhöhten Verschmutzung verbunden und seien durch den Einsatz von Lösungsmitteln bei der Reinigung nicht gerade gesundheitsfördernd.

Dazu ist Folgendes zu sagen:

Schmutzzulagen sind nicht generell (nach § 68 Abs. 5 EStG 1988) begünstigt, die im Hinblick auf eine Arbeit eines Arbeitnehmers gewährt wurden, die mit Schmutz verbunden ist. Der

bloße Kontakt mit verschmutzenden oder verschmutzten Materialien bei der Arbeitsverrichtung führt nicht dazu, dass eine Tätigkeit grundsätzlich als zulagenwürdig im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 anzusehen wäre, denn jede manuelle Arbeit bewirkt ein gewisses Maß an Verschmutzung.

Bei der Prüfung der Frage, ob die verrichteten Arbeiten in der Tat und überwiegend mit einer Verschmutzung im Sinne des § 68 EStG 1988 verbunden sind, kann ohne weiteres der Anhang zum Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. September 1949, AÖFV 260, als Auslegungsbehelf herangezogen werden, dessen Ziffer zwei dem Gesetzgeber als Vorbild gedient und den der Verwaltungsgerichtshof als tauglichen Auslegungsbehelf anerkannt hat (vgl. VwGH 6.3.1984, 83/14/0095).

Aus der Aufzählung im genannten Erlass wird ersichtlich, dass nur Zulagen für Tätigkeiten nach § 68 EStG 1988 begünstigt sind, die gleichsam im Schmutz verrichtet wurden bzw. in denen unmittelbar mit den genannten oder vergleichbaren verschmutzenden Stoffen gearbeitet wird (zB Arbeiten mit Teer, Bitumen und sonstigen kochenden Massen, Arbeiten in benützten Rauchkanälen, Reinigung von Kesseln, Entladung von Kohlen, Staubkohlen, Koks, Müll und von Farbzusätzen, Schlackenabfahren, Arbeiten an Öl-, Säure- und Fettanlagen, die bereits in Betrieb standen, Haut- und Darmbearbeitung im Fleischergewerbe, Reinigung von Klosetten und Senkgruben). Die Tätigkeit des Bw. ist weder ident noch vergleichbar mit einer der im zitierten Erlassanhang angeführten Arbeiten. Der Bw. wurde nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zweifellos verschmutzt, aber nicht in dem vergleichbaren Ausmaß, wie mit den bei den im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. September 1949, AÖFV 260, aufgezählten Arbeiten Verschmutzungen eines die genannten Arbeiten Verrichtenden regelmäßig verbunden sind.

Aus den genannten Gründen war die Berufung im noch strittigen Punkt ("Schmutzzulage") - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft gesehen war der Berufung im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise stattzugeben.

Feldkirch, am 20. Februar 2004