



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DN, Me, B-Str. 42, vom 11. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 20. September 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

| | | |
|---|--------------|--------------------|
| Das Einkommen im Jahr 2003 beträgt: | | 44.733,81 € |
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: | | |
| Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug | 53.105,65 € | |
| Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag | - 7.607,63 € | |
| Pauschbetrag für Werbungskosten | - 132,00 € | 45.366,02 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | | 45.366,02 € |
| Sonderausgaben: | | |
| Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genussscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliften nach folgender Formel: | | |
| $(50.900,00 - 45.366,02) * 1.460,00 / 14.500,00$ | | - 557,21 € |
| Kirchenbeitrag | | - 75,00 € |
| Einkommen | | 44.733,81 € |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | | 14.669,46 € |
| Alleinverdienerabsetzbetrag | | - 364,00 € |
| Verkehrsabsetzbetrag | | - 291,00 € |
| Grenzgängerabsetzbetrag | | - 54,00 € |

| | |
|---|--------------------|
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | 13.960,46 € |
| Gem. § 67 (1) u. (2) EStG 1988 6,00 % von 6.143,14 € | 368,58 € |
| Einkommensteuer | 14.329,04 € |
| Ausländische Steuer | - 2.299,12 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer | 12.029,92 € |

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr Grenzgänger nach Liechtenstein.

Strittig ist, ob

- die im Lohnausweis bestätigte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage in Höhe von 3.204,00 SFr gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden kann,
- die im Lohnausweis bestätigten sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 berücksichtigt worden sind,
- die geltend gemachten Sonderausgaben als solche auch berücksichtigt worden sind und
- eine Aufteilung der Beiträge zur privaten Krankenversicherung in Höhe von 1.342,10 € aliquot auf laufende und sonstige Bezüge zu erfolgen hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bis 4.940,00 S (360,00 €) monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die deshalb gewährt werden, weil die von einem Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken,
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine

Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Tz 10 ff zu § 68 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, EinkommensteuerHandbuch, Tz 37 zu § 68 EStG 1988; siehe auch Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen **gleichzeitig** erfüllt sein müssen. Liegt nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt die Begünstigung nicht in Betracht.

Die erste Voraussetzung ist **funktionaler** Art. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergibt sich, dass die Voraussetzung für deren Steuerfreiheit nur dann erfüllt ist, wenn diese Zulagen neben dem Grundlohn gewährt werden. 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. Schon die Bedeutung des Begriffes "Zulagen und Zuschläge", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen wird, macht deutlich, dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Tätigkeit, die etwa mit einer Verschmutzung des Arbeitgebers verbunden ist, für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist **formeller** Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften gezahlt werden. Die Bedingung ist aber auch dann erfüllt, 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 Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Pauschalierte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen können ebenfalls begünstigt besteuert werden. Dafür müssen aber über eine längere Zeit Aufzeichnungen geführt werden,

aus denen sich die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter zuschlagswürdigen Umständen erfolgt, ergeben.

Das Finanzamt hat den Berufungswerber mit Schreiben vom 22. November 2004 ersucht, sämtliche Monatslohnzettel für das Streitjahr und eine genaue Arbeitsplatzbeschreibung vorzulegen. Der Berufungswerber hat aber weder die angeforderten Unterlagen vorgelegt noch hat er dazu Stellung genommen. Im Schreiben vom 30. November 2004 führte er lediglich aus, dass er bereits im Jahre 1996 Monatslohnzettel und eine Arbeitsplatzbeschreibung dem Finanzamt übermittelt habe und deshalb keine Veranlassung sehe, dies nochmals zu tun.

Angesichts der Weigerung des Berufungswerbers zur Klärung der strittigen Frage beizutragen, war der Unabhängige Finanzsenat jedenfalls nicht in der Lage zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung der im Jahreslohnausweis bestätigten Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage im Berufungsjahr gegeben waren; im Akt des Finanzamtes befinden sich jedenfalls keinerlei Unterlagen, die zur Klärung der strittigen Frage beitragen konnten. Das Vorbringen im Schreiben vom 30. November 2004, dass er (der Berufungswerber) die angeforderten Unterlagen bereits betreffend das Jahr 1996 vorgelegt habe, war im Übrigen nicht nachvollziehbar, zumal der Berufungswerber - dies ist aus dem im Einkommensteuerakt befindlichen Formular "Aufnahme einer Grenzgängertätigkeit" ersichtlich - seine Beschäftigung bei der liechtensteinischen Arbeitgeberin erst am 2. November **1998** aufgenommen hat, nachdem er zuvor bei einem inländischen Arbeitgeber tätig war.

Sonstige Bezüge:

Die liechtensteinische Arbeitgeberin bestätigte im Lohnausweis für das Streitjahr die Auszahlung einer Gratifikation in Höhe von 6.430,00 SFr und von Treue- und Leistungsprämien in Höhe von insgesamt 5.000,00 SFr. Beide Bezüge wurden vom Finanzamt, dem Begehren des Berufungswerbers entsprechend, als sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 berücksichtigt (vgl. Ausdruck "Grundlagen im Überblick").

Sonderausgaben:

Der Berufungswerber hat Lebensversicherungsprämien in Höhe von 146,28 €, "Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Einrichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden" in Höhe von 6.900,00 €, "Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften" in Höhe von 75,00 € als Sonderausgaben geltend gemacht.

Der Unabhängige Finanzsenat konnte anlässlich der Überprüfung der Grundlagen für den angefochtenen Bescheid (vgl. Ausdruck "Grundlagen im Überblick") feststellen, dass das Finanzamt alle geltend gemachten Sonderausgaben, unter Berücksichtigung der

"Sonderausgabenviertelung" und der Einschleifung im Sinne des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988, berücksichtigt hat.

Aufteilung der Beiträge zur privaten Krankenversicherung:

Mit seiner Einkommensteuererklärung 2003 legte der Berufungswerber ua. auch eine Bestätigung der U AG betreffend Beiträge zur Krankenversicherung (Prämien im Kalenderjahr 2003 in Höhe von 1.342,10 €) vor.

Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind gemäß § 62 Z 4 EStG 1988 vom Arbeitslohn abzuziehen. Während die frühere Verwaltungspraxis die auf die Sonderzahlung entfallenden Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen, Sozialversicherungsbeiträge und Wohnbauförderungsbeiträge beim laufenden Bezug jenes Monats, in dem die Sonderzahlung geleistet wurde, abgezogen und somit die Bemessungsgrundlage der laufenden Bezüge gemindert hat, ist ab 1. Jänner 1997 die Bestimmung des § 67 Abs. 12 EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, anzuwenden, wonach Beiträge im Sinne des § 62 Z 3 bis 5 EStG 1988, **soweit sie auf sonstige Bezüge entfallen**, vor Anwendung des festen Steuersatzes von diesen Bezügen in Abzug zu bringen sind. Aus der Gesetzessystematik ergibt sich, dass diese Bestimmung auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB für Grenzgänger) anzuwenden ist (vgl. VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014).

Der Berufungswerber ist bei der U AG privat krankenversichert; die Höhe der diesbezüglichen Beiträge richtet sich nach dem Alter, dem Geschlecht bzw. dem Gesundheitszustand des Versicherten sowie dem Umfang des Versicherungsschutzes und wird unabhängig von den Bezügen des Versicherten (des Berufungswerbers) ermittelt (vgl. zB www.vvo.at/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=271). Da zwischen den Einkünften des Berufungswerbers und den gegenständlichen Beiträgen kein unmittelbarer verursachungsgemäßer (wirtschaftlicher) Zusammenhang besteht, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates von einem Entfallen auf sonstige Bezüge nicht gesprochen werden.

Da somit die gegenständlichen Krankenversicherungsbeiträge unabhängig von den (sonstigen) Bezügen des Berufungswerbers ermittelt wurden, waren diese - verursachungsgerecht - auch nicht aliquot auf die laufenden und die sonstigen Bezüge aufzuteilen; sie waren vielmehr in voller Höhe (1.342,10 €) bei den laufenden Bezügen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Auf Grund der gegebenen Sach- und Rechtslage war der Berufung - gesamthaft gesehen - teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, am 21. April 2006