



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat über die Berufung Berufungswerberin, vertreten durch PWC, 1030 Wien, vom 20. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Mai 2007 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 2001 bis 2005 nach der am 29. November 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Lohnsteuer-Nachverrechnung vermindert sich um folgende für die Erschwerniszulagen pauschal berechneten Beträge:

1

2

3

4

5

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung der Jahre 2001 bis 2005 kam es zu folgenden, nunmehr streitgegenständlichen Feststellungen:

1. Die Berufungswerberin, eine AG, hat ihren Mitarbeitern, die in so genannten „Reinräumen“ tätig sind, Erschwerniszulagen steuerfrei iSd § 68 Abs 5 EStG ausbezahlt. Reinräume sind Räumlichkeiten, in denen spezielle Schutzanzüge mit Hauben und Mundschutz zu tragen sind.

Nach Ansicht des Finanzamtes stellen diese Arbeitsbedingungen keine außerordentliche Erschwernis dar, weshalb die Zulagen zu versteuern seien.

2. Mit einem ausscheidenden Vorstandsmitglied wurde ein Vergleich geschlossen. Von diesem Vergleichsbetrag wurde die vertraglich festgesetzte freiwillige Abfertigung ausgeschieden und mit dem festen Steuersatz von 6% versteuert, das „Jahresviertel iSd § 67 Abs 6 EStG“ anhand der Summe der zugeflossenen laufenden Bezüge April 2001 bis März 2002 berechnet und ausgeschieden. Vom Restbetrag wurden 4/5 gem. § 67 Abs 8 EStG mit 50% lohnachversteuert.

Für die getroffenen Feststellungen wurde ein Säumniszuschlag festgesetzt.

In der dagegen erhobenen Berufung erläuterte der steuerliche Vertreter zunächst, aus welchen Gründen die Tätigkeit im Reinraum eine besondere Erschwernis darstelle:

- Die Reinraum-Bekleidung (Anzug, Haube mit Mundschutz und Halsabdeckung, Spezialschuhen und Handschuhen) muss ständig getragen werden und wird teilweise um Säureschutzmittel und Säureschutzhelm mit Schutzbrille und Säureschutzhandschuhen ergänzt.
- Das Tragen dieser Kleidung lässt weder die Aufnahme von Getränken oder Nahrung noch den Besuch der Toilette außerhalb der gesetzlich geregelten Pausenzeiten zu.
- Die psychische und physische Belastung lässt sich durch ein Gutachten von Univ.-Prof. XX nachweisen.

Dem Gutachten zufolge resultiert die Erschwernis aus einer unangenehmen Hautempfindung (Wasseransammlung) infolge des Reinraumanzuges, physischen Belastungen (Gehen, Tragen, Schieben, Heben, Stehen, Sehen vor dem Bildschirmgerät), mental-konzentrativen Belastungen (Prozesskontrolle, Fehlererkennung etc) und nervlich emotionalen Belastungen (Zeitdruck, Verantwortung). Bei den Servicekräften kommt im Reparaturfall physische Belastungen durch ungünstige Arbeitshöhen bzw. Greifräume (Körperhaltung, Ganzkörperbelastung, Statische Haltearbeit, oft Überkopfarbeiten) dazu. Das Tragen der Spezialkleidung bei Gefahr des Kontaktes mit flüssigen Chemikalien oder Stäuben stellt zusätzlich eine enorme Erschwernis dar (erhöhte Herz-Kreislaufbelastung und sehr unangenehmes Hautempfinden). Außerdem steigt in klimatisierten Räumen die Verkühlungsgefahr. Als weitere Erschwernis kommt die hohe Lärmbelastung (70 – 73,5 DbA) dazu.

Zur Abfertigung an das Vorstandsmitglied erklärte der steuerliche Vertreter, das Finanzamt habe das Jahresviertel falsch berechnet, indem es die vertraglich vereinbarte Prämie irrtümlich nicht berücksichtigt habe.

Zur Berechnung des „Jahresviertels“ ergaben die Ermittlungen des UFS folgendes: Mit dem Dienstnehmer wurde ein laufender Monatsbezug iHv ATS 239.250,- zuzüglich einer erfolgsabhängigen Prämie vereinbart. Die Höhe der Prämie stand jeweils im März des Folgejahres fest. Auszahlungstechnisch wurde die Prämie durch 12 geteilt und ab April jedes Monat zusätzlich zum laufenden Bezug ausbezahlt. Im Jahr 2001 betrug die Prämie ATS 160.000,-/Monat womit der Dienstnehmer in den Monaten April – Dezember 2001 jeweils ATS 399.250,- als laufender Bezug erhielt (ATS 239.250,- + ATS 160.000,-). Zusätzlich dazu wurden die Prämien Januar – März 2001 im April iHv ATS 480.000,- nachgezahlt, weil die Höhe der Prämie für das laufende Jahr erst im März fest stand. Im Jahr 2002 erhielt der Dienstnehmer keine Prämie.

Bei der Berechnung der laufenden Bezüge iSd § 67 Abs 6 EStG hat das Finanzamt die Prämie für die Monate Januar – März 2001, die im April ausbezahlt wurde, nicht als laufenden Bezug des Monats April beurteilt. Dagegen wendet sich die Berufung.

In der am 29. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

1. Zur Erschwerniszulage:

Anzuwenden ist der Kollektivvertrag für Elektro- und Elektronikindustrie. Die Reinräume waren im Berufszeitraum unter die Reinraumklasse 10 zu subsummieren (höchste Reinraumklasse). In ganz Österreich produzieren nach dem Wissensstand des Vertreters nur zwei Firmen in derartigen Reinräumen.

Ein Mitarbeiter der Berufungswerberin, Herr A, erklärte dem Senat die Funktionsweise eines Reinraumanzuges: Vor der Schleuse beginnt man mit dem Anziehen der Haube und des Mundschutzes, welcher nur die Augen frei lässt. Danach wird der Overall angezogen. Das Material ist praktisch Luft-undurchlässig, weil es ja Verschmutzungen verhindern soll. Abschließend werden Schuhe mit Gamaschen übergezogen und die Hände mit Stoffhandschuhen geschützt. Der Senat konnte dabei das Material des Schutzanzuges prüfen und hat festgestellt, dass es sich dabei nicht um handelsübliche Textilien, sondern um einen Spezialstoff handelt, dessen Gebrauch bereits nach kurzer Zeit zu unangenehmen Empfindungen führt.

Beim Handtieren mit giftigen Chemikalien ist zusätzlich ein Plastikschutzhelm mit schwerer Atemschutzmaske und ein Säureschutzkittel zu tragen. Wie oft diese Ausrüstung zu tragen ist,

kann in der Verhandlung nicht quantifiziert werden. Die Bw. legt diesbezüglich eine Liste mit den im Betrieb verwendeten giftigen Chemikalien vor.

## 2. Zum Vergleich:

Das Finanzamt und die Bw. erklärten übereinstimmend, dass es sich bei dem strittigen Teilbetrag der Vergleichssumme ausschließlich um eine Abfertigung im Sinne des Gesetzes handelt. Bei der Berechnung des Jahresviertels handle es sich nach Ansicht des steuerlichen Vertreters um eine ungeklärte Rechtsfrage. Die Bw. stütze sich diesbezüglich auf das Zuflussprinzip, mag es auch in einigen Fällen zu unbefriedigenden Ergebnissen führen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### 1. Erschwerniszulage:

Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind bis 360 Euro monatlich steuerfrei (§ 68 Abs. 1 EStG). Unter Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die 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. Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften (z.B. Kollektivverträgen) gewährt werden (§ 68 Abs. 5 EStG).

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 68 Tz 10 ff oder auch E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, eolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung der Zulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen:

- Die im Gesetz umschriebene Arbeiterschwernis bzw. Gefährdung muss vorliegen (materielle Voraussetzung),
- die Zahlung muss neben dem Grundlohn erfolgen (funktionelle Voraussetzung) und
- der Zahlung muss eine so genannte lohngestaltende Vorschrift zugrunde liegen oder sie muss an alle bzw. bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern erfolgen (formelle Voraussetzung).

Im Berufungsfall ist nur strittig, ob eine außerordentliche Erschwernis iSd § 68 EStG vorliegt.

Von Arbeiten unter außerordentlicher Erschwernis kann u.a. dann gesprochen werden, wenn die Arbeiten unter außerordentlich schwierigen Bedingungen durchzuführen sind (vgl. Jakom, § 68 Tz 7). Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen muss dabei innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden (VwGH 24.6.2004, [2000/15/0066](#)). Als Vergleichsgruppe kommen im Berufungsfall Arbeiter und Angestellte im Bereich der Produktion von Elektro- und Elektronikgeräten (Kollektivvertrag) in Betracht.

Zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen gehören dabei beispielsweise der im Gutachten angeführte Produktionslärm oder das konzentrierte Arbeiten. Anderes gilt für die Arbeit im Reinraum. Die unmittelbare Wahrnehmung des Senates hat diesbezüglich ergeben, dass bereits das Tragen des Reinraumanzuges eine außerordentliche Erschwernis darstellt: Die verbale Beschreibung „unangenehmes Hautgefühl“ vermag dabei die vom Senat gefühlte Empfindung des Abgeschlossenenseins (der Anzug ist ja dicht) nicht ausreichend deutlich wider zu geben. Das Material fühlt sich bereits in der Hand unangenehm an und beim vorführenden Mitarbeiter waren bereits nach 10 Minuten deutlich Schweißansammlungen zu sehen. Die nachfühlbare Abgeschlossenheit der Mitarbeiter erstreckt sich dabei nicht nur auf die körperliche Komponente (unter anderem sollen auch menschliche Bedürfnisse unterdrückt werden), sondern auch auf die psychische: Um den Produktionsprozess in Gang zu halten, sind die Mitarbeiter beispielsweise angehalten, das Telefonieren (und damit den Kontakt zur Außenwelt) zu unterlassen. Verglichen mit der Produktion anderer Elektro- bzw. Elektronikgeräte sind diese Bedingungen außerordentlich erschwert.

Die gewährten Erschwerniszulagen sind daher im gesetzlichen Ausmaß steuerfrei.

## 2. Vergleichszahlung

Sonstige Bezüge, die bei Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, sind mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate nicht übersteigen (§ 67 Abs 6 EStG). Die gewährte Prämie stellt nach der in der mündlichen Verhandlung geäußerten Ansicht der Parteien jedenfalls einen laufenden Bezug dar.

Strittig ist damit nur, ob die tatsächliche Auszahlung der für die Monate Januar – März zustehenden Prämie iHv ATS 480.000,- im April dazu führt, dass ein Bezug des Monats April vorliegt. Aus der Definition der laufenden Bezüge durch den VwGH (zB VwGH 21.9.1983, [82/13/0094](#) oder VwGH 2.7.1985, [84/14/0150](#)) „Bezüge, die FÜR regelmäßige Lohnzahlungszeiträume flüssig gemacht werden“ ergibt sich für den Berufungsfall, dass die Zahlung der Prämie iHv ATS 480.000,- für die Monate Januar – März erfolgt und daher nicht zum laufenden Bezug des Monats April gehört. Das Finanzamt hat insoweit das Jahresviertel richtig be-

rechnet, als es nur die für die Monate April – Dezember gewährten Prämien (von Januar bis März des Folgejahres wurden keine Prämien ausbezahlt) seiner Berechnung zugrunde gelegt hat.

Im Übrigen hat die Bw selbst durch Aufrollung der Bezüge iSd § 77 Abs 3 EStG unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass die im April ausbezahlte Prämie iHv ATS 480.000,- laufende Bezüge der Monate Januar – März darstellt.

Die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

Graz, am 29. November 2011