



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Dr. Michael Simma und Mag. Tino Ricker im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des bfadr, vertreten durch Mag. Martin Feurstein, Steuerberater, 6850 Dornbirn, Montfortstraße 18c, vom 25. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 18. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 6. Mai 2011 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer war in den Jahren 2005 und 2006 Grenzgänger in die Schweiz. Auf seinen Monatslohnzetteln waren jeweils SEG-Zulagen in Höhe von 475,00 CHF ausgewiesen.

Im Zuge des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2005 wurde eine Bestätigung des Arbeitgebers vorgelegt, wonach Mitarbeiter in der Produktion teilweise erhöhten Gefahren und Erschwernissen sowie übermäßiger Schmutzbelastung ausgesetzt seien. Aus diesem Grund gelte rückwirkend seit 1.1.2002 folgende Regelung:

„Betroffene Mitarbeiter in der Produktion (insbesondere in den Inselbereichen Drehen/Schleifen, Horizontalbohren, Fräsen/vertikal, Bauschlosserei) erhalten eine Schmutz-Gefahren- und Erschwerniszulage (SEG-Zulage).

Die Zulage beträgt 10% des Grundlohnes

Die Zulage wird zusätzlich zum Grundlohn ausgerichtet und auf der Lohnabrechnung separat ausgewiesen."

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 18. Februar 2009 hat das Finanzamt Bregenz die Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 festgesetzt und die SEG-Zulagen nicht steuerbegünstigt behandelt. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

„Da es sich bei den von Ihnen beantragten SEG Zulagen in der Höhe von 5.700,00 CHF um einen regelmäßigen Bestandteil des Lohnausweises handelt (lt. Lohnzettel vom 1-12/2005 monatlich 475,00 CHF) konnten diese wie bereits in den Vorjahren nicht anerkannt werden."

In den Berufungen brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„1. Unzureichende Bescheidbegründung

In der eingereichten Steuererklärung wurden Einkünfte in Höhe von [...] € erklärt (ohne Sonderzahlungen). In der Bescheidbegründung wird erklärt, dass die SEG-Zulagen in Höhe von CHF 5.700,00 (€ 3.648) als steuerpflichtig behandelt wurden. Rechnerisch ergäben sich somit Einkünfte in Höhe von [...] €. Im gegenständlichen Bescheid wurden jedoch Einkünfte in Höhe von [...] € festgesetzt. Wie sich der Differenzbetrag in Höhe von [...] € ergibt, geht aus der Bescheidbegründung nicht hervor.

Der Bescheid ist daher alleine aus diesem Grunde schon rechtswidrig ergangen, da er für den Abgabepflichtigen nicht nachvollziehbar ist.

2. Steuerfreie SEG-Zulagen

Der Abgabepflichtige erhielt von seinem Arbeitgeber 12mal jährlich SEG-Zulagen in pauschalierter Form ausbezahlt. Die Abgabenbehörde zieht daraus den Schluss, dass es sich bei den SEG-Zulagen um einen "regelmäßigen Bestandteil des Lohnausweises handelt".

Diese Schlussfolgerung ist unzulässig, da SEG Zulagen auch pauschalisierte SEG-Zulagen begünstigt besteuert werden können (vgl Doralt, § 68 EStG, Rz 18).

Im Übrigen verweise ich auf das zwischen der Republik Österreich mit der Eidg. Schweiz abgeschlossenen Verwaltungsübereinkommen vom Februar 1998 (AÖF 1998/84). Darin wird den in Österreich ansässigen Grenzgängern zunächst das ausdrückliche Recht auf Gewährung der in § 68 EStG vorgesehenen Begünstigungen zugestanden und die Vollenrechnung der Quellensteuer zugesichert. Zur Kontrolle der maßgeblichen Voraussetzungen für die Anwendung des § 68 EStG ist ein dreistufiges Verfahren vorgesehen:

Ausstellung eines Lohnausweises durch den schweizerischen Arbeitgeber mit offenem Ausweis der begünstigten Bezugsteile; erforderlichenfalls Vorlage von finanzamtlichen Zusatzfragen an den Arbeitgeber zur unterfertigten Bestätigung.

Bei Zweifeln an der Richtigkeit der ausgestellten Bestätigung Herstellung direkter Kontakte zwischen dem österreichischen Finanzamt und dem schweizerischen Arbeitgeber zur Klärung des Sachverhalts

Umstieg in ein Verständigungsverfahren bei erfolglosem Sachverhaltsaufklärungsversuch nach Stufe 2.

Die Versagung der Steuerbefreiung für die SEG-Zulagen ist daher erlass- und gesetzeswidrig erfolgt."

Die Berufungen wurden vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidungen vom 18. März 2009 als unbegründet abgewiesen. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Begriffe Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen ("SEG-Zulagen") werden im Gesetz definiert und sind nur begünstigt, so weit sie auf Grund der im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden. Liegt eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen vor, ist weiter zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr im Sinne der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gegeben sind (vgl. VwGH 16.2.1983, 81/13/0104) und das Ausmaß der Zulage angemessen ist (VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

Wie in den Vorjahren schon mehrfach ausführlich dargelegt, werden in Ihrem Fall die Voraussetzungen des § 68 Abs 5 Z 1 bis 7 EStG nicht erfüllt. Da sich an der Sach- und Rechtslage zwischenzeitlich nichts geändert hat, ist auf die ausführliche Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 07.04.2006 zu verweisen."

In den Vorlageanträgen vom 19. April 2009 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„1. Die in den angefochtenen Bescheiden enthaltene Bescheidbegründung ist rechtswidrig, da der Abgabepflichtige bzw. ich als steuerlicher Vertreter die Abweichungen zwischen Steuererklärung und Steuerbescheid nicht nachvollziehen kann. Ich verweise in diesem Zusammenhang auf die Berufungen vom 24.02.2009. In der Berufungsvorentscheidung wird auf die Abweichungen zwischen Erklärung und Bescheid nicht mehr näher eingegangen es wird lediglich bezüglich der SEG-Zulagen auf eine Berufungsvorentscheidung vom 07.04.2006 verwiesen, welche der Abgabepflichtige nicht mehr hat und welche auch nicht über FinanzOnline abgerufen werden kann.

Die Begründung eines Abgabenbescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumption 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 VwGH für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung ist die zusammenhängende Darstellung des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes. Es ist dies jener Sachverhalt, den die 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 dem zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten 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 abgabenrechtlichen Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet (vgl. VwGH vom 03.07.2003, 98/15/0128).

2. Der Abgabepflichtige erhielt in den Kalenderjahren 2005 und 2006 von seinem Arbeitgeber SEG-Zulagen im Sinne des § 68 Abs 5 EStG. Diese SEG-Zulagen wurden in pauschaler Form jeweils monatlich in Höhe von CHF 475,00 an den Abgabepflichtigen ausbezahlt. In den jeweiligen Monatsabrechnungen wurden die SEG-Zulagen separat ausgewiesen. Die Arbeitgeberin bezahlt seit dem 1. Jänner 2002 den Mitarbeitern in der Produktion in den Bereichen Drehen/Schleifen, Horizontalbohren, Fräsen/Vertikal, Bauschlosserei eine SEG-Zulage aus. Dem Abgabepflichtigen müsste daher meines Erachtens die Steuerbefreiung gem. § 68 Abs 5 EStG zustehen. Da sich die Abgabenbehörde lediglich auf eine Berufungsentscheidung aus dem Kalenderjahr 2006 bezieht und auch keine weiteren Unterlagen mehr angefordert hat, ist es für den Abgabepflichtigen und für den steuerlichen Berater schwierig, die Beweggründe bzw. die Schlussfolgerungen der Abgabenbehörde nachvollziehen zu können."

Der UFS hat dem Berufungsführer die Berufungsvorentscheidung vom 7.4.2006 zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

Der Berufungsführer zog nach erfolgter Ladung zur mündlichen Verhandlung den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück. Zum Inhalt der übermittelten Berufungsvorentscheidung hat der Berufungsführer nicht Stellung genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden. Im erstinstanzlichen Verfahren wurden nicht nur die SEG-Zulagen als steuerpflichtig behandelt. Insoweit ist auch eine Begründung erfolgt. Die übrigen Abweichungen wurden im angefochtenen Bescheid nicht begründet. Diese Nichtbegründung wird aber nunmehr in der Berufungsentscheidung nachgeholt.

Sowohl in den Jahren 2005 als auch 2006 wurden jeweils 20,00 € an Beiträgen an Interessenvertretungen berücksichtigt. Da aber aus den Akten nicht ersichtlich ist, dass der Berufungsführer diese Beiträge geleistet hat und dies auch nicht geltend gemacht wurde, sind die Bescheide insofern abzuändern und diese Beiträge nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Weiters wurde anstatt des großen Pendlerpauschales für eine Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km nur das große Pendlerpauschale für eine Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km gewährt. Da aber die Fahrtstrecke zwischen 40 km und 60 km beträgt, ist der Berufung insoweit stattzugeben und das Pendlerpauschale in Höhe von 1.692,00 € für das Jahr 2005 und 1.863,00 € für das Jahr 2006 zu gewähren.

In der Berufungsvorentscheidung vom 7.4.2006, auf die in den Berufungsvorentscheidungen vom 18. März 2009 verwiesen wurde, wurde auf die Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2005 verwiesen. In der Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2005 betreffend die Einkommensteuerveranlagung des Berufungsführers für das Jahr 2003 wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Gemäß § 68 Absatz 1 EStG 1988 sind unter anderem Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bis zu 360,00 € monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs.5 cit.leg. sind unter Schmutz-, 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 schädlicher Einwirkungen eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Diese Bestimmung ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung (vgI. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz -Kommentar, Tz 10 ff zu § 68 EStG 1988; siehe auch E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, ecolex 1995, 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung der Zulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen:

Diese drei Bedingungen müssen gleichzeitig erfüllt sein. Liegt nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt die Begünstigung nicht in Betracht.

Die erste Voraussetzung ist funktioneller 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 werden. 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.

Funktionelle Voraussetzungen:

Ein Aspekt für die Nichtzuerkennung der Steuerfreiheit der SEG-Zulagen im vorliegenden Fall, ist jener, dass aus der Berechnung der Jahresendzulage (13. Monatslohn = CHF 5.650,-) ersichtlich ist, dass im Monatsgehalt keine Schmutz- und Gefahrenzulage enthalten ist. Während der Schweizer Gesamtarbeitsvertrag (Kollektivvertrag) der Schweizer Maschinen-, Elektro- und Metallindustrie (GAV MEM) die Auszahlung einer Schmutz- und Gefahrenzulage nicht vorsieht, sieht dieser die Auszahlung einer Jahresendzulage zwingend vor und legt deren Berechnungsweise fest. In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass Basis für die Berechnung der Jahresendzulage der Monatslohn oder der normale Durchschnittslohn ohne jegliche Zulagen sei. Aus dem Jahreslohnausweis des Jahres 2003 ist aber ersichtlich, dass der Schweizer Arbeitgeber des Berufungswerbers für die Berechnung der Jahresendzulage jedenfalls keine Schmutz- und Gefahrenzulage vom Monatslohn abgezogen hat, denn, wäre - wie in der Sondervereinbarung zum Arbeitsvertrag bestätigt worden ist - im Monatslohn tatsächlich eine Zulage enthalten, so hätte der Schweizer Arbeitgeber nämlich die Jahresendzulage mit einem geringeren Betrag (CHF 4.775.-) errechnet, als mit jenem, welcher tatsächlich im Lohnausweis ausgewiesen worden ist.

Schließlich wird die Ansicht der Finanzbehörde, dass die bestätigten Zulagen nicht zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt worden sind, auch dadurch bestätigt, dass der GAV MEM gar keine Auszahlung von Schmutz- und Gefahrenzulagen vorsieht.

Auch bei Vergleich der Gesamtjahresbruttosumme (2001. ..CHF 87.284, 2002... CHF 86.407,- zu 2003 ...CHF 83.152,-) müsste die Höhe der SEG-Zulage (übrigens in einem runden Gesamtbetrag von CHF 5.640,- f. 2001 und 2002 und 5.700,- für 2003) der Vergleichsjahre voneinander abweichen. Für 2003 ist diese SEG-Zulage auf CHF 5.700,- angestiegen, obwohl sich die Jahresbruttosumme verringerte.

Dies deutet daraufhin, dass die ausgewiesene SEG-Zulage nur rechnerisch herausgeschält wurde. Hinzukommt, dass die vorgelegte sog. innerbetriebliche Vereinbarung ("Weisung"), wonach die Zulage 10 % des Grundlohnes betrage, erst ab 1.1.2002 Geltung haben sollte. Tatsächlich wurde schon im Jahre 2001 die Zulage ausgewiesen.

Formelle Voraussetzung:

Aus der Aktenlage und den zu diesem Thema ergangenen Berufungsentscheidungen des UFS (im Juni 2004) kann die Behörde das Vorliegen eines analytischen Arbeitsplatzbewertungssystems nicht erkennen.

Ein solches war zur Zeit der Berufungsverhandlung nicht vorhanden und es ist dem Finanzamt Bregenz keine Neuordnung des Entlohnungssystems zur Kenntnis gebracht worden. Das heißt, die Arbeitsplatzbewertung erfolgt nicht unter Bedachtnahme auf erschwerende, gefährdende und verschmutzende Arbeitsbedingungen wie dies gefordert wäre. Die Arbeitsplatzbewertung ihrerseits wiederum ist maßgeblich für die Lohnhöhe. Aus dem als "Weisung" titulierten Schreiben des Arbeitgebers vom 10.1.2002 ist nicht das Vorliegen eines analytischen Arbeitsplatzbewertungssystems zu ersehen. Auf diesem Schreiben wird ausgeführt:

"Mitarbeiter in der Produktion sind teilweise erhöhten Gefahren und Erschwernissen sowie übermäßiger Schmutzbelastung ausgesetzt. Aus diesem Grund gilt rückwirkend ab 01.01.2002 folgende Regelung:

- Betroffene Mitarbeiter in der Produktion (insbesondere in den Inselbereichen Drehen/Schleifen, Horizontalbohren, Fräsen/Vertikal, Bauschlosserei) erhalten eine Schmutz-, Gefahren- und Erschwerniszulage (SEG-Zulage).*
- Die Zulage beträgt 10% des Grundlohnes.*
- Die Zulage wird zusätzlich zum Grundlohn ausgerichtet und auf der Lohnabrechnung separat ausgewiesen."*

Dieses Schreiben ist keine analytische Arbeitsplatzbewertung, sondern es wird darin lediglich festgehalten, dass zusätzlich zum Grundlohn eine 10%ige Zulage ausgerichtet werden soll. Wenn in diesem Fall eine analytische Arbeitsplatzbewertung vorliegen würde, so hätte diese auch schon in den Vorjahren existieren müssen, weil der Arbeitgeber sein Lohnsystem ja nicht geändert bzw. neu berechnet hat. Wie aus der Aktenlage bekannt ist, hat sich der Arbeitgeber - weil er nicht nur österreichische Arbeitskräfte beschäftigt geweigert, eine so genannte SEG-Zulage auszurichten. Eine innerbetriebliche Vereinbarung, wie vom Gesetz gefordert, ist in dem oben angeführten Schreiben (Weisung) nicht zu erkennen.

Materielle Voraussetzung:

Die aus der Homepage des Arbeitgebers kopierte Firmenbeschreibung korrespondiert nicht mit der Arbeitsplatzbeschreibung des Berufungswerbers.

Dies ist auch im Zusammenhang mit dem als "Weisung" titulierten Schreiben vom 10.1.2002, in welchem alle Mitarbeiter in der Produktion angesprochen werden, zu sehen:

Wir konzentrieren uns darauf, mit Hilfe von optimal organisierten Fertigungsprozessen und entsprechend modernen Maschinenparks effizient zu arbeiten – ohne dabei die Qualitätskomponente aus den Augen zu verlieren. Unser motiviertes Spezialistenteam kann dabei auf einen umfassenden Park an leistungsfähigen Einzelmaschinen und modernster Komplettbearbeitungszentren zurückgreifen.

*Auch in den Bereichen CAD/ CAM sind wir auf dem Stand der Technik. Der überwiegende Teil des Maschinenparks ist in einem DNC Verbund (QUINX 4000) integriert oder zumindest ans Netzwerk angeschlossen. Wir arbeiten mit dem AutoCAD 2000 und dem Programmiersystem GOELAN 4.5. Falls vorhanden können Sie uns einfach Ihre Geometriedaten im *.DWG, *. DXF, *.IGS oder *. SAT Format e-mailen oder auf einem Datenträger zusenden.*

Ein Blick in den Katalog der mit einer Steuerbegünstigung bedachten Tätigkeiten des Erlasses aus dem Jahre 1949 (AÖF 260/49, Sailer, Ausgabe 2003, Seite 905) zeigt auf, dass der Berufungswerber keine derartigen Arbeiten verrichtet hat und daher die materielle Voraussetzung für die Zuerkennung einer Steuerbegünstigung für eine Zulage nicht gegeben ist.

Im Schreiben bzw. Fax des Steuerberaters Dr. F. vom 23.6.2004, mit welchem eine Wiederaufnahme für das Jahr 2002 beantragt wurde, wird eine Berufungsentscheidung zitiert, wonach ab 2002 für die auf den Lohnzetteln ausgewiesenen SEG- Zulagen die Begünstigung nach § 68 EStG bejaht wurde.

In einem weiteren Schreiben bzw. Fax vom 30.6.2005 - als Ergänzung zum o.a. Schreiben vom 23.6.2004 - wird nochmals auf die "FLD-Entscheidung" aus 2004 (Mai oder Juni) hingewiesen ("Im Fall S.M").Die angesprochene Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch (GZ.RV/0278-F/02 vom 21.6.2004) behandelte u.a. auch das Thema Schmutz- und Gefahrenzulage (für Jahre bis einschl.1999).

Hier wurde nur eine von drei Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerfreiheit behandelt, nämlich die funktioneller Art. Nach dieser Voraussetzung muss der Arbeitgeber losgelöst von seinem Grundlohn bzw. zusätzlich zum Grundlohn die in Rede stehende Zulage ausbezahlen. Aus vorgelegten Unterlagen wie Lohnausweisen und Sondervereinbarung vom 9.5.1988 wurde die zusätzlich Auszahlung zum Grundlohn als nicht erwiesen angenommen. Wenn nur eine der drei oben angeführten Voraussetzungen nicht erfüllt ist, kann die Steuerfreiheit nicht gewährt werden. Daher musste in der Berufungsentscheidung auf weitere Voraussetzungen nicht eingegangen werden. Es wurde in dieser Berufungsentscheidung vom Juni 2004 also über eine Vorfrage (§ 303 Abs.1 lit c) in wesentlichen Punkten nicht anders entschieden, sodass darauf kein Wiederaufnahmeantrag gestützt werden könnte. Im Übrigen wurde bei dieser Partei in der Folge die Zulage auch nicht als steuerfrei behandelt und ist ein

weiteres Jahr (2002) beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Feldkirch anhängig. Für den vorliegenden Fall kann also daraus nichts gewonnen werden. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen."

Es bedeutet für sich noch keinen Verfahrensmangel, wenn eine Berufungsentscheidung zur Begründung ihres Spruches auf die Begründung eines anderen Bescheides, insbesondere von vorangehenden Bescheiden des Verfahrens verweist (zum Beispiel VwGH 13.12.1988, 88/14/33). Bei Berufungsentscheidungen genügt daher zumeist - soweit dieser Teil der Vorentscheidung inhaltlich unverändert bleibt (VwGH 26.9.1984, 83/13/123) – die Bezugnahme auf die als zutreffend erkannte Begründung des angefochtenen Bescheides (VwGH 4.6.1980, 302, 1123/79), wie auch auf die von der Berufungsbehörde als richtig erkannte Begründung der (wenn auch außer Wirksamkeit tretenden) Berufungsvorentscheidung (VwGH 26.9.1984, 83/13/123). Dadurch macht die Berufungsbehörde die Begründung anderer Bescheide zum Bestandteil der Begründung der Berufungsentscheidung (zum Beispiel VwGH 19.12.1986, 86/15/82). Die Bezugnahmen und Verweisungen auf andere Entscheidungen setzen aber voraus, dass diese so rechtzeitig dem Bescheidadressaten zur Kenntnis gelangen, dass er an der fristgerechten Verfolgung und Verteidigung seiner Rechte gegen den verweisenden (übernehmenden) Bescheid nicht gehindert ist (VwGH 13.12.1988, 88/14/33), er vor allem rechtzeitig Beschwerde bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes erheben kann (VwGH 30.4.1985, 84/14/169, 179 u 26.9.1985, 85/14/51 1).

Soll die Verweisung eine Sachbegründung wirksam ersetzen, so müßte die Vorentscheidung, auf die verwiesen wird, dieselbe Rechtsfrage und im wesentlichen den gleichen Sachverhalt betreffen (VwGH 22.9.1987, 85/14/33) sowie bereits auf alle Fragen im Tatsachen- und Rechtsbereich eingegangen sein, damit der Berufungsbehörde keine durch die Begründung der Unterinstanz offengelassenen Fragen vorliegen, weil sie von der Unterbehörde – auch nach Auffassung der Berufungsbehörde – zutreffend und vollständig beantwortet wurden (vgl VwGH 23.3.1983, 82/13/84). In allen Fällen der Übernahme und Verweisung – auf Begründungen vorangehender Bescheide gilt aber, dass diese (ihre Vollständigkeit und innere Schlüssigkeit vorausgesetzt) nur dann ausreichend sein und die eigene begründungsartige Auseinandersetzung nur dann entbehrlich machen kann, wenn die Gründe vom Berufungswerber nicht durch ergänzende Angaben und Beweise entkräftet oder zumindest ernsthaft in Zweifel gezogen werden sowie dann, wenn der Berufungswerber nicht neue Tatsachenbehauptungen vorbringt oder Ergänzungen zum Sachverhalt vorbringt, sodass ein geänderter Sachverhalt vorliegt; der eigenständig beurteilt werden muss (beispielsweise VwGH 26.6.1990, 89/14/1261). Die oben getroffenen Ausführungen gelten nicht nur für die Begründungen von Berufungsentscheidungen, sondern selbstverständlich auch für die Begründungen von Berufungsvorentscheidungen.

Da in den gegenständlichen Fällen unstrittigmaßen die Berufungsvorentscheidungen, auf die in den Berufungsvorentscheidungen vom 18. März 2009 verwiesen wurde, dem Berufungsführer vor Zustellung der Berufungsvorentscheidungen vom 18. März 2009 zugestellt wurden, ist der Verweis auf diese Berufungsvorentscheidungen eine hinreichende Begründung, zumal im gesamten Verfahren nichts vorgebracht wurde, wonach diese Begründungen nicht zutreffend sein sollten. Da sohin zumindest die materielle Voraussetzung für die Gewährung einer SEG-Zulage – wie in den Berufungsvorentscheidungen, auf die verwiesen wurde ausgeführt – nicht gegeben ist und da weiters – wie in diesen Berufungsvorentscheidungen weiters ausgeführt – für die steuerfreie Gewährung von SEG-Zulagen sowohl die formelle, als auch die funktionelle und materielle Voraussetzung kumulativ gegeben sein müssen, waren die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der SEG-Zulagen nicht gegeben. Diesen Ausführungen, die durch den Verweis in den Berufungsvorentscheidungen vom 18. März 2009 auf die vorherigen Berufungsvorentscheidungen Bestandteil der Berufungsvorentscheidungen vom 18. März 2009 geworden sind wurde seitens des Berufungsführers nicht entgegengetreten. Da den Berufungsvorentscheidungen Vorhaltscharakter zukommt, kann der UFS davon ausgehen, dass die Feststellungen, wonach die materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit der SEG-Zulagen im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, zutreffend sind und die Berufungen daher als unbegründet abzuweisen sind. Ob die in den Berufungsvorentscheidungen, auf die verwiesen wurde, geltend gemachten formellen und funktionellen Voraussetzungen vorliegen oder nicht, kann für die Beurteilung der gegenständlichen Berufung dahingestellt bleiben, da die materielle Voraussetzung nicht vorliegt.

Wenn der steuerliche Vertreter vorbringt, dass der Berufungsführer die Berufungsvorentscheidungen, auf die verwiesen wurde, nicht mehr habe und dass diese auch über FinanzOnline nicht abrufbar seien, so ist für den Berufungsführer daraus nichts zu gewinnen, da sowohl dem Berufungsführer als auch seinem steuerlichen Vertreter gemäß § 90 BAO das Recht auf Akteneinsicht zusteht. Sie hätten sich Abschriften der Berufungsvorentscheidungen, auf die verwiesen wurde, im Rahmen der Akteneinsicht jederzeit verschaffen können. Allerdings haben weder der Berufungsführer noch sein steuerlicher Vertreter von diesem Recht Gebrauch gemacht.

Im Übrigen wurde die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2003 dem Vertreter des Berufungsführers mit E-Mail vom 20.1.2011 zur Kenntnis gebracht. Darauf Bezug nehmend hat der Berufungsführer durch seinen steuerlichen Vertreter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ohne weiteren Kommentar zurückgezogen.

Die vom Berufungsführer geltend gemachten Begründungsmängel liegen daher betreffend die SEG-Zulagen nicht vor.

In diesem Zusammenhang hat sich der Berufungsführer zur Stützung seines Begehrens auf ein mit der Schweiz abgeschlossenes Verwaltungsübereinkommen (ÖStZ 1998, 245) berufen. Abgesehen von grundsätzlichen Bedenken (vg. Festschrift Loukota, 260 ff; SWI 2006, 458; UFS 26.11.2008, RV/0233-F/08) vermag das Abkommen die fehlenden Begünstigungsvoraussetzungen nicht zu ersetzen.

Den Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Die Einkommensteuer errechnet sich daher folgendermaßen:

Einkommensteuer 2005	
Einkünfte aus nsA	53.526,75
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-12.382,40
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	41.012,35
Topfsonderausgaben $[(50.900 - 41.012,35) \cdot 730 / 14500]$	-497,79
Steuerberatungskosten	-285,84
Kirchenbeitrag	-100,00
Einkommensteuer 2005	12.345,54
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Grenzgängerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	12.000,54
Gemäß § 61 Abs 1 und 2 EStG 6% von 5.167,74	310,06
Ausländische Steuer	-1.874,56
Festgesetzte Einkommensteuer	10.436,04
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	-10.756,58
Gutschrift	320,54

Einkommensteuer 2006	
Einkünfte aus nsA	54.244,45
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-12.024,50
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	42.087,95
Topfsonderausgaben $[(50.900 - 41.012,35) \cdot 730 / 14500]$	-443,64
Kirchenbeitrag	-100,00
Einkommensteuer 2005	12.962,68
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Grenzgängerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	12.617,68
Gemäß § 61 Abs 1 und 2 EStG 6% von 5.167,74	321,90
Ausländische Steuer	-8.154,72
Festgesetzte Einkommensteuer	4.784,86
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	-5.138,37
Gutschrift	353,51

Feldkirch, am 16. Mai 2011