



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. M, Gde., Adr., vertreten durch die Metzler & Partner, Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 6900 Bregenz, Dorf Rieden 7, vom 24. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 5. September 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr Grenzgänger nach der Schweiz. Er war bei der m W AG in E beschäftigt. Mit Bescheid vom 5. September 2007 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2006.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5. September 2007 erhobenen Berufung vom 24. September 2007 begehrte die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen in Höhe von 2.160,00 SFr (1.360,00 €) gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei zu belassen, und brachte dazu Folgendes vor:

Die Anforderungen gemäß § 68 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 seien erfüllt, da die Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen auf der Lohn-Dienstgeberbestätigung ausgewiesen seien und taggenau festgehalten worden sei, an welchen Tagen, für welchen Auftrag und wie lange Arbeiten in der Lackiererei durchgeführt worden seien. Außerdem würden die Zulagen auf

Grund einer Betriebsvereinbarung sämtlichen Mitarbeitern gewährt, die in der Lackiererei tätig seien.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 28. April 2008 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2008 begehrte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag wurde Folgendes vorgebracht:

""Das beiliegende Schreiben der m W AG, gezeichnet vom Personalbüro bzw. Frau BL, bestätigt nochmals, dass Herr M als Tischler beschäftigt ist, häufig jedoch auch in der Lackiererei eingesetzt wird. Beiliegend finden Sie eine Aufstellung (Formular BA500) über die im Jahr 2007 von Herrn M geleisteten Stunden in der Lackiererei (diese Aufstellung wurde vom Unternehmen derzeit nur für das Jahr 2007 bereitgestellt, kann aber bei Bedarf prompt für das Jahr 2006 nachgeliefert werden – das Stundenausmaß der Arbeiten in der Lackiererei des Jahres 2006 entspricht in etwa dem des Jahres 2007). Aus diesem Formular ist ersichtlich, dass Herr M zwischen dem 1.1.2007 und dem 31.12.2007 insgesamt 851,99 Stunden mit Arbeiten in der Lackiererei beschäftigt war. Aus dem beiliegenden Formular BA400 ist die taggenaue Erfassung für ein aktuelles Projekt des Jahres 2008 ersichtlich. Aus dem Schreiben des Unternehmens ist zu entnehmen, dass sämtliche Tätigkeiten innerhalb der Kostenstelle Lackiererei (nur für diese wird die Zulage gewährt) tatsächlich solche sind, durch welche Herr M außerordentlich verschmutzt wird und einer Gefährdung durch giftige Dämpfe ausgesetzt ist. Das Schreiben weist auch auf die technische Ausstattung des Betriebes, der nicht auf Großserien ausgerichtet ist, ohne Vollautomaten hin, was bedeutet, dass das Personal durch die Verwendung von Handspritzgeräten unmittelbar dem Sprühnebel der Lacke ausgesetzt ist. Beiliegend finden Sie eine Kopie eines Blattes einer Gerätebeschreibung, der bei dem Unternehmen eingesetzten Sprühgeräte. Es sind im Betrieb zwar Absauganlagen vorhanden, diese können jedoch nur einen Teil des anfallenden Sprühnebels und der Dämpfe absaugen, sodass bei diesen Arbeiten dennoch eine ständige Verschmutzung der Arbeiter gegeben ist. Bei Lacken handelt es sich um sehr klebrige Substanzen, die bei Kontakt sofort an Kleidung und Körper haften und nur schwer zu entfernen sind. Aus diesen Gründen ist eine Verschmutzung der Arbeiter und ihrer Kleidung praktisch permanent gegeben und aufgrund der Tätigkeit evident. Aus der beiliegenden Beschreibung der Lacke (Alpocryl Klarlack und Härter bzw. Verdünnung 13000) wird auf die gegebenen Giftstufen und die Gesundheitsgefährdung beim Einatmen, Verschlucken und bei Berührung mit der Haut verwiesen. Bei Betrachtung der in der Berufungsvorentscheidung dargestellten Abbildung der Arbeitsbedingungen in der Lackiererei (Stichwort: Schuleinrichtung, Produktion), aus welcher sich laut Berufungsvorentscheidung nicht erkennen ließe, "weshalb die Tätigkeit eines Lackie-

ers bei der mW AG in erheblichem Maße verschmutzend sein sollte.", sieht man schon bei grober Betrachtung den eindeutigen Sprühnebel des aufzutragenden Lackes, die Ablagerungen an den Wänden der Sprühkabine und dass mit Handgeräten gearbeitet wird. Jeder, der schon einmal mit Lacken gearbeitet hat, kann bestätigen, dass diese sehr schnell an der Umgebung anhaften. Bei der m W AG werden außerdem nicht nur Klarlacke, sondern es werden auch farbige Lacke verarbeitet, die dann leicht optisch erkennbar auf dem Arbeiter bzw. dessen Kleidung ihre Spuren hinterlassen. Diesem Schreiben liegen noch Bilder der Lackierkammer bei, aus denen ersichtlich ist, wie die Kammer durch die laufende Verwendung aussieht und dass in diesem Betrieb bei der Lackiererei durchaus Verschmutzungen entstehen. Zur Präzisierung wird darauf hingewiesen, dass die Ausführung des Personalbüros „Dieser Lohnbestandteil ist bereits in den Bruttolohn eingerechnet." so zu verstehen ist, dass dieser in dem laufenden Brutto-Monatslohn bereits inkludiert (also hineingerechnet) ist, nicht jedoch, dass dieser von einem fixen Monatslohn als Abzugsposition herausgerechnet wird.""

Mit Schreiben vom 19. Juni 2008 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber, folgende Unterlagen vorzulegen, folgende Fragen zu beantworten und zu nachstehenden Ausführungen Stellung zu nehmen:

- "" 1. Ablichtung Ihres Arbeitsvertrages mit der MW;
- 2. Ablichtung des für Ihre Branche 2006 aktuellen Gesamtarbeitsvertrages;
- 3. Die (innerbetriebliche) schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Bedingungen für das Gewähren von SEG-Zulagen bei der Arbeitgeberin;
- 4. Reichen Sie zudem
 - a) Ihre arbeitstäglich erfaßten Beginn- und Endzeiten des Dienstes bei der MW
 - b) Ihre arbeitstäglich erstellten Beginn- und Endzeiten der unter zulagenwürdigen Bedingungen verrichteten Tätigkeiten in der Lackieranlage nach;
- 5. Seit wann gewährt die MW überhaupt SEG-Zulagen?
- 6. Welche Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz (Name und Anschrift) erhalten bzw. erhielten SEG-Zulagen?
- 7. Welche Lohnerhöhung erhielten Sie
 - a) im Jahr 2005 (verglichen mit dem Vorjahr)? bzw.
 - b) Ihre Branche allgemein im Jahr 2005?
- 8. In den letzten Jahren erwirtschafteten Sie bei der MW folgende Bruttobezüge (bzw. Einkünfte aus nsA)
 - 2003 63.179 SFR (27.719€)
 - 2004 63.882 SFR (27.226 €)
 - 2005 65.567 SFR (27.825 €)
 - 2006 66.299 SFR (27.576 €)

Beginnend mit 2005 erhielten Sie angeblich erstmals eine Schmutzzulage durch Ihre Arbeitgeberin zuerkannt. Auffallend ist, dass nach Abzug der aus diesem Titel ins Treffen geführten Zulage (2.400 SFR), das Bruttoeinkommen auf 63.167 SFR - also unter den Vorjahreswert (2004) - absinkt. Dies bedeutet: Die angebliche Zulage speist sich überwiegend aus der erfolgten Lohnerhöhung und zu einem geringeren Teil aus der Reduktion der bis dahin (2004) bereits erhaltenen Bezüge. Tatsächlich erhielten Sie also niemals zusätzlich zum Grundlohn eine SEG-Zulage.

9. Welche konkreten Kunden der MW (Namen und Anschriften) bezogen 2006 Produkte, in denen "Alpocryl Klarlack und Härter bzw. Verdünnung 13000" aufgebracht wurden?"

In der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 2008 führte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers Folgendes aus:

"Bezüglich des Arbeitsvertrages mit der m W AG, müssen wir Ihnen leider mitteilen, dass der schriftliche Vertrag unseres Klienten nicht mehr dem aktuellen Stand entspricht. Seit der Unterzeichnung wurden mehrere wesentliche Vertragspunkte durch mündliche Vereinbarungen ersetzt, weshalb eine Ablichtung des Arbeitsvertrages nicht mehr zweckmäßig wäre. Der Gesamtarbeitsvertrag der Branche "Möbelindustrie" liegt diesem Schreiben als Anhang bei. Außerdem sind die Änderungen für die Jahre 2005 und 2006 beigelegt. Als Beispiel für die arbeitstägliche Erfassung der Arbeitszeit des Dienstes unseres Klienten liegt ein aktueller Auszug (des Monats Mai 2008) diesem Schreiben bei. Die Zeiterfassung ist bereits mindestens seit dem Jahr 2006 auf diesem Schema aufgebaut. Zu den arbeitstäglichen Aufzeichnungen, bezüglich der unter zulagenwürdigen Bedingungen verrichteten Tätigkeiten in der Lackiererei, kann durch die EDV kein derartiger Ausdruck pro Tag bzw. Monat erstellt werden. Die Zeiten werden hier je Auftrag stundengenau für jeden Arbeitstag erfasst und sind pro Auftrag und in der Jahres-Gesamtsumme durch die Kostenrechnung abrufbar, jedoch ist das Leistungserfassungssystem nicht für einen monatlichen Ausdruck pro Mitarbeiter ausgelegt. Es liegt diesem Schreiben jedoch die Kostenstellen-Auswertung der geleisteten Stunden von Herrn M im Bereich Lackiererei für das Jahr 2006 bei. Laut beiliegender Kopie der Betriebsvereinbarung der m W AG mit den in der Lackiererei und in der Schlosserei beschäftigten Mitarbeitern, besteht diese Betriebsvereinbarung seit 1. April 2002. Zu diesem Zeitpunkt wurde die zuvor mit dem Vorgänger-Unternehmen (bzw. vorherigen Eigentümer) bestehende Betriebsvereinbarung vom neuen Eigentümer übernommen. Im Laufe der Zeit wurde die Höhe der Zulage entsprechend der Lohnsteigerungen angepasst. Als Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz, der ebenfalls diese SEG-Zulagen bezieht, wurde uns von der m W AG Herr X, A, G, bekannt gegeben. Die allgemeine Lohnerhöhung in der Branche Möbelindustrie des Jahres 2005 entnehmen Sie bitte den beiliegenden Änderungen des Gesamtarbeitsvertrages. Die auffallende Lohnerhöhung von Herrn M im Jahr 2005 ist auf das

geänderte Tätigkeitsausmaß unseres Klienten durch die vermehrte Übernahme des Bereiches Lackiererei zurückzuführen. Herr M war jedoch seit dem Jahr 1998 immer wieder in wechselndem zeitlichen Ausmaß auch in der Lackiererei beschäftigt und hat dafür immer wieder, bei Vorliegen der Voraussetzungen laut der Betriebsvereinbarung, SEG-Zulagen vom Dienstgeber ausbezahlt erhalten (dies ist auch aus Lohnzetteln der Jahre 1998-2002 ersichtlich). Der von Ihnen gezogene Schluss, dass Herr M niemals zusätzlich zum Grundlohn eine SEG Zulage erhielt, ist für uns nicht schlüssig: Worauf sich Ihre Information stützt, dass Herr M „angeblich erstmals“ Im Jahr 2005 eine Schmutzzulage bezogen haben soll, entzieht sich unserer Kenntnis. Die Lohnerhöhung laut Gesamtarbeitsvertrag betrug im Jahr 2005 25 Rappen pro Stunde. Gerechnet mit 178 Stunden pro Monat ergibt das für 12 Monate: 534 CHF. Weiters ist zu beachten, dass Herr M schon seit dem Jahr 1998 immer wieder SEG-Zulagen ausbezahlt erhielt, die nur (ab dem Jahr 2003) nicht (immer) detailliert den Jahres-Lohnaufstellungen zu entnehmen sind. Die Behauptung, dass Herr M eine fixe Lohnerhöhung auf Grund der vermehrten Tätigkeit in der Lackiererei vom Dienstgeber erhalten hat, wäre für ihn zwar sehr angenehm, das Unternehmen wird jedoch nachvollziehbarer Weise SEG-Zulagen auszahlen, die bei Wegfall der Beschäftigung in der Lackiererei wieder problemlos gestrichen werden können, anstatt einen höheren Fix-Lohn, der nicht reduziert werden kann, weiterzubezahlen. Daher ist die Behauptung, dass niemals zusätzlich zum Grundlohn eine SEG-Zulage erhalten wurde, in der Praxis nicht nachvollziehbar. Bezüglich der Nennung von konkreten Kunden der m W AG, die im Jahr 2006 Produkte, in denen "Alpocryl Klarlack und Härter bzw. Verdünnung 13000" aufgebracht wurde, bezogen haben, müssen wir auf den Bereich "Referenzen" auf der Homepage der m W AG (unter dem Punkt Schuleinrichtungen) verweisen. Die dort aufgeführten Kunden haben laut den dargestellten Fotos jedenfalls Holzmöbel bezogen, die alle mit Lacken behandelt wurden. Da es in der Schweiz bei Strafe verboten ist, Geschäftsgeheimnisse nach außen zu tragen, konnte die Geschäftsleitung zu diesem Punkt leider keine weiteren Aussagen tätigen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bis 360,00 € monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 leg. cit. 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

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,

- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkung 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. Doralt, EStG¹⁰, § 68 Tz 10 ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 37 zu § 68 EStG 1988; siehe auch E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in: 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 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 allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

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.

Für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung ist zunächst Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer tatsächlich eine derartige Zulage erhält. Es kommt also nicht allein darauf an, ob eine Arbeit verrichtet wird, die mit besonderer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr für den Arbeitnehmer verbunden ist, sondern der Arbeitgeber muss diesem Umstand auch durch eine eigene Zulage Rechnung tragen. Der Unabhängige Finanzsenat ist der Auffassung, dass im gegenständlichen Fall keine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt worden ist und zwar aufgrund folgender Überlegungen:

Es kann nicht verlässlich davon ausgegangen werden, dass die Arbeitgeberin des Berufungswerbers diesem losgelöst von seinem Grundlohn bzw. zusätzlich zum Grundlohn die in Rede stehende Zulage ausbezahlt hat, denn weder aus dem Schweizer Lohnausweis für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006 vom 9. Jänner 2007 noch aus den monatlichen Lohnausweisen (für die Monate Jänner 2006 bis Dezember 2006) ist ersichtlich, dass tatsächlich eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage neben dem Grundlohn zur Auszahlung gelangt ist. Nur im Lohnausweis für das Jahr 2006 vom 9. Jänner 2007, welcher für die österreichische Finanzbehörde ausgestellt worden ist, hat die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers die Auszahlung einer Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage in Höhe von 2.160,00 SFr bestätigt. Hätte die Schweizer Arbeitgeberin tatsächlich eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt, so hätte sie diese nicht nur im Lohnzettel für die österreichischen Finanzbehörde bestätigt, sondern hätte diese Zulage auch im Schweizer Lohnausweis bzw. in den monatlichen Lohnausweisen ihre Berücksichtigung gefunden.

Auffallend ist in diesem Zusammenhang, dass in den Jahren 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen von der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers ebenfalls nur auf den Lohnausweisen, welche für die österreichische Finanzbehörde ausgestellt worden sind, ausgewiesen worden sind. Die Zulagen sind jeweils weder im Schweizer Lohnausweis noch in den monatlichen Lohnausweisen bestätigt worden. Der Berufungswerber war steuerlich vertreten und beantragte die steuerfreie Behandlung der Zulagen aber nicht. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates deutet dies darauf hin, dass tatsächlich keine Zulagen zusätzlich zum Grundlohn gezahlt worden sind, denn es ist nicht verständlich, dass der Berufungswerber in all den genannten Jahren auf einen, seiner Ansicht nach zu Recht bestehenden, steuerlichen Vorteil verzichtet haben soll.

Weiters fällt auf, dass der Berufungswerber im seinerzeitigen Veranlagungsverfahren für das Jahr 2005 (der Berufungswerber beantragte hier erstmals ausdrücklich, die bestätigte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage steuerfrei zu behandeln) auch nicht zweifelsfrei nachweisen konnte, dass seine Schweizer Arbeitgeberin im Jahre 2005 tatsächlich eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage zum Grundlohn ausbezahlt hat, obwohl laut dem Vorbringen seiner steuerlichen Vertretung, der Berufungswerber im Jahre 2005 vermehrt Tätigkeiten im Bereich der Lackiererei übernommen hat (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 2008). Aus den für das Jahr 2005 vorgelegten Lohnausweisen (Schweizer Lohnausweis für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005 vom 19. Jänner 2006 und Lohnausweis für das Jahr 2005 vom 23. Jänner 2006, welcher für die österreichische Finanzbehörde ausgestellt worden ist) war jedenfalls nicht ersichtlich, dass Zulagen zusätzlich zum Grundlohn gewährt worden sind. Trotz Ersuchen hat der Berufungswerber die vom Finanzamt angeforderten Unterlagen (monatliche Lohnausweise; innerbetriebliche Vereinbarung über die Auszahlung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen; Aufzeichnungen, wann welche zulagenwürdigen Tätigkeiten ausgeübt worden sind), welche für die steuerfreie Behandlung der Zulagen nötig sind, nicht vorgelegt.

Die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass die bestätigten Zulagen nicht zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt worden sind, wird auch dadurch bestätigt, dass der Gesamtarbeitsvertrag für die schweizerische Möbelindustrie gar keine Auszahlung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen vorsieht.

Die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte *"Betriebsvereinbarung betreffend Gewährung einer Erschwernis-, Gefahren- und Schmutzzulage"* vom 21. Mai 2008 und die Bestätigung *"Arbeitseinsatz in der Lackiererei"* der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers vom 21. Mai 2008 weisen Widersprüchliches auf.

Während in der Betriebsvereinbarung vom 1. April 2002 ausgeführt wird, dass für Tätigkeiten in der Lackiererei eine *Zulage* in Höhe von derzeit maximal 165,00 SFr monatlich gewährt werde und nur für jene Arbeitszeit gezahlt werde, in denen die entsprechenden Arbeiten geleistet werden, bestätigt die Schweizer Arbeitgeberin im Schreiben vom 21. Mai 2008, dass die Zulage Bestandteil des Arbeitslohnes und der Lohnbestandteil bereits in den Bruttolohn eingerechnet sei. Weiters fällt in diesem Zusammenhang auch auf, dass die Bezeichnung der strittigen Zulage ständig wechselt. Während in der Betriebsvereinbarung vom 1. April 2002 von einer *"Erschwernis-, Gefahren- und Schmutzzulage"* oder *"Schmutz- und Gefahrenzulage"* gesprochen wird, bestätigt die Schweizer Arbeitgeberin im Schreiben vom 21. Mai 2008 "nur" die Auszahlung eine *"Gefahrenzulage"*. An dieser Stelle ist festzuhalten, dass auch das Vorbringen, dass der Berufungswerber nur dann eine Zulage erhalten habe, wenn er in der Lackiererei tätig gewesen sei, und dass die Arbeitszeit in der Lackiererei speziell in der

elektronischen Zeiterfassung erfasst werde (vgl. das Vorbringen im Vorlageantrag vom 27. Mai 2008; vgl. die Bestätigung der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers vom 21. Mai 2008), Widersprüchliches aufzeigt, denn die stundengenaue Aufzeichnung der Arbeitszeiten unter zulagenwürdigen Bedingungen würde bedeuten, dass die gewährte Zulage im Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) auch in unterschiedlicher Höhe ausbezahlt worden wäre (es ist mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass der Berufungswerber nicht jeden Monat genau im selben zeitlichen Ausmaß in der Lackiererei gearbeitet hat; im Übrigen hat der Berufungswerber nicht vorgebracht, dass die Zulagen in einem Pauschalbetrag, also unabhängig der tatsächlichen, in der Lackiererei zugebrachten Arbeitszeit, bezahlt worden wären), was weiters zur Folge hätte, dass auch die Höhe des Monatslohnes unterschiedlich sein müsste. Anhand der monatlichen Lohnausweise für den Zeitraum Jänner 2006 bis Dezember 2006 ist aber ersichtlich, dass der Berufungswerber jeden Monat einen Monatslohn in der selben Höhe, nämlich 4.735,70 SFr (worin die Zulagen nach Vorbringen des Berufungswerbers ja enthalten sein sollen), erhalten hat. Auffallend ist außerdem, dass die Höhe der im Jahr 2006 ausgewiesenen Zulage nicht jener Höhe entspricht, wie sie in der Betriebsvereinbarung vereinbart worden ist. In der Betriebsvereinbarung vom 1. April 2002 ist eine Zulage von maximal 165,00 SFr monatlich [ds. 1.980,00 SFr jährlich (165,00 SFr x 12)] vereinbart worden, während im Lohnausweis für die österreichische Finanzbehörde eine Zulage in Höhe von 2.160,00 SFr bestätigt worden ist. Das Vorbringen des Berufungswerbers, dass im Laufe der Zeit die Höhe der Zulage entsprechend der Lohnsteigerungen angepasst worden sei, ist lediglich eine unbewiesene Behauptung, zumal wie bereits oben festgehalten worden ist, im Gesamtarbeitsvertrag für die schweizerische Möbelindustrie gar keine Auszahlung von einer Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage vorgesehen ist und aus der allgemein im Gesamtarbeitsvertrag vereinbarten Lohnerhöhung die Erhöhung der bestätigten Zulagen jedenfalls nicht zwingend ableitbar ist. Andere Unterlagen, die seine Behauptung belegen könnten (zB eine für das Jahr 2006 gültige innerbetriebliche Vereinbarung), hat der Berufungswerber nicht vorgelegt.

Ein weiterer Aspekt, weshalb der Unabhängige Finanzsenat der Meinung ist, dass der Berufungswerber keine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt erhalten hat, ist jener, dass anhand der Höhe des 13. Monatslohnes (4.735,70 €) nachvollzogen werden kann, dass im Monatsgehalt keine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage enthalten ist.

Während der Gesamtarbeitsvertrag für die schweizerische Möbelindustrie die Auszahlung einer Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage nicht vorsieht, sieht dieser die Auszahlung eines 13. Monatslohnes zwingend vor und legt die Höhe des 13. Monatslohnes fest. In Art. 8 des Gesamtarbeitsvertrages mit dem Titel "*13. Monatslohn*" wird festgehalten, dass der Ar-

beitnehmer Anspruch auf einen zusätzlichen Monatslohn hat; für die im Stundenlohn beschäftigten Arbeitnehmer bemisst sich der Monatslohn entsprechend den Bestimmungen von Artikel 4, Absatz 1 (dort sind die durchschnittlichen Wochen- bzw. Monatssollstunden festgehalten). Da dem Unabhängigen Finanzsenat kein Arbeitsvertrag vorliegt (der Arbeitsvertrag wurde trotz Ersuchens des Finanzamtes nicht vorgelegt, vgl. das diesbezügliche Ersuchschreiben des Finanzamtes vom 19. Juni 2008), kann davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber mit seiner Schweizer Arbeitgeberin keine individuelle Abrede über den 13. Monatslohn getroffen hat. Folglich stellt Art. 8 des Gesamtarbeitsvertrages für die schweizerische Möbelindustrie die maßgebende Grundlage für die Bemessung des 13. Monatslohnes dar. Demzufolge bemisst sich der 13. Monatslohn nach dem Stunden- bzw. Monatslohn laut Gesamtarbeitsvertrag, welcher, wie bereits oben festgehalten worden ist, die Auszahlung einer Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen nicht vorsieht.

Aus den monatlichen Lohnausweisen für das Jahr 2006 ist aber ersichtlich, dass der 13. Monatslohn in der gleichen Höhe (4.735,70 SFr) wie der laufende Monatslohn (4.735,70 SFr) ausbezahlt worden ist. Wäre im Monatslohn tatsächlich eine Zulage enthalten, so hätte die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers den 13. Monatslohn in einem geringeren Betrag (als 4.734,70 SFr) errechnen müssen, zumal sie bei Berechnung des 13. Monatslohnes an die Vorgaben des Gesamtarbeitsvertrages gebunden war (Berechnung des 13. Monatslohnes ohne Zulagen).

Wegen Fehlens der sog. funktionellen Voraussetzung kann dahin gestellt bleiben, ob die weiteren oben genannten Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung im Sinne der obigen Ausführung vorliegen.

Der Vollständigkeit halber ist noch Folgendes zu sagen:

Abgesehen davon, dass die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte *"Betriebsvereinbarung betreffend Gewährung einer Erschwernis-, Gefahren- und Schmutzzulage"* vom 21. Mai 2008 nicht einmal firmenmäßig gezeichnet worden ist, ist anhand der anderen vorliegenden Unterlagen nicht klar zu erkennen, in welchem zeitlichen Ausmaß der Berufungswerber im Streitjahr zulagenwürdige Tätigkeiten ausgeführt hat (ein Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung fehlt). Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag vom 27. Mai 2008, dass der Berufungswerber *"häufig"* in der Lackiererei eingesetzt werde, bzw. zu den Ausführungen der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers im Schreiben vom 21. Mai 2008, dass der Berufungswerber für *"sämtliche"* Farb- und Lackierarbeiten verantwortlich sei, ist zu sagen, dass die steuerliche Begünstigung gemäß § 68 EStG 1988 nur dann zu Tragen kommt, wenn der Arbeitnehmer während der gesamten Arbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend, dh. mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, unter zulagenwürdigen Umständen tätig ist (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 68 Tz 10; Sailer/Bernold/Mertens,

Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Seite 776); dies erfordert einen überprüfbaren Nachweis, für welche Arbeiten die Zulagen gewährt werden und wann diese Arbeiten geleistet worden sind [die Frage der zulagenwürdigen Umstände ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen besondere Belastungen verbunden sind; vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes gemäß § 77 EStG 1988 (Kalendermonat) zu prüfen, ob sie überwiegend unter besonders belastenden Umständen erfolgen; vgl. zB VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066; VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052].

Zum im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Formular BA500 "*Kostenstellen Personen 01.01.2006 - 31.12.2006*", wonach der Berufungswerber im gesamten Jahr 2006 551,69 Stunden mit Arbeiten in der Lackiererei beschäftigt gewesen sein soll, ist zu sagen, dass dies bedeuten würde (wenn man davon ausginge, dass der Berufungswerber in der Lackiererei unter zulagenwürdigen Umständen tätig wäre), dass er, gemessen an der durchschnittlichen Anzahl der Jahresarbeitsstunden im Ausmaß von 1.968 Stunden (52 Wochen abzüglich 4 Wochen Urlaub = 48 Wochen x 41 Wochenstunden; vgl. den Gesamtarbeitsvertrag) weniger als ein Drittel ($\frac{1}{3}$ von 1.968 Stunden = 656 Stunden) seiner Gesamtarbeitszeit mit (zulagenwürdigen) Arbeiten in der Lackiererei verbracht hat (mangels geeigneter Unterlagen konnte das Verhältnis von Gesamt-Arbeitszeit zu Arbeitszeit unter zulagenwürdigen Umständen im Kalendermonat nicht berechnet werden).

Folglich kann nicht die Rede davon sein, dass der Berufungswerber in zeitlicher Hinsicht überwiegend zulagenwürdige Tätigkeiten verrichtet hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. Oktober 2009