

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für 2002 wird festgesetzt mit 6.210,87 €.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidsspruches.

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

Die Bw. war als diplomierte medizinisch technische Assistentin jahrelang für inländische Arbeitgeber (Sanatorium Mehrerau, Medizinisches Zentrallabor, Rotes Kreuz) tätig. Als Labrantin wurden ihr Zulagen ausbezahlt, die gemäß § 68 EStG steuerfrei gestellt waren. Im Jahr 1999 nahm sie eine Grenzgängertätigkeit auf, wobei sie in ihrem angestammten Beruf zunächst für ein liechtensteinisches Institut beruflich tätig wurde. Ihr ausländischer Arbeitgeber richtete ihr eine Gefahrenzulage aus, die das Finanzamt bis 2001 im Rahmen des § 68 EStG erklärungsgemäß steuerfrei behandelte. Zu Beginn des Streitjahres wechselte die Bw. zu einem Schweizer Arbeitgeber, der einschlägig unternehmerisch tätig ist, ein medizinisch-chemisches Labor betreibt und folgende Leistungen anbietet: Klinische Histopathologie, Zytologie, hämatologische, klinisch-chemische, klinisch-immunologische, medizinisch-mikrobiologische und medizinisch-genetische Analytik (<http://www.enzymlabor.ch>).

Im Streitjahr schloss die Bw. ihrer Steuererklärung eine Beilage an, dergemäß der erklärte Bruttolohn unter anderem eine Gefahren- sowie eine Erschwerniszulage enthält.

Das Finanzamt wich mit folgender Begründung von der Erklärung des Streitjahres ab: *"Die in der Beilage zur Einkommensteuererklärung beantragte Erschwernis- und Gefahrenzulage konnte nicht als steuerfreier Bezug nach § 68 Einkommensteuergesetz anerkannt werden, da laut Monatsabrechnungen überhaupt keine Zulage ausbezahlt wird."*

Die Bw. er hob Berufung. In ihr brachte sie vor, ihr Monatslohn beinhalte sehr wohl eine SEG-Zulage, nur werde diese – da sie in Schweiz nicht steuerfrei sei – auch nicht separat ausgewiesen. In einer Beilage zur Berufung bestätigte der Arbeitgeber, dass die Bw. aufgrund ihrer Tätigkeit Umgang mit infektiösem Material habe und deshalb eine Infektionszulage erhalte, welche monatlich 300 SFR betrage und im Bruttogehalt inkludiert sei.

Das Finanzamt ersuchte um Vorlage der innerbetrieblichen Vereinbarung, derzu folge die Zulage für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird, weiters um Bekanntgabe des beruflichen Leistungsprofils sowie um Übermittlung von Tätigkeitsaufzeichnungen und Zahlungsbestätigungen.

Daraufhin legte die Bw. eine Bestätigung ihres Arbeitgebers mit folgendem Inhalt vor:
"Wir bescheinigen, dass (die Bw.) bei uns auf der Hämatologie-Abteilung angestellt ist und von Montag bis Freitag täglich 8 Stunden arbeitet. Für Notfälle und auf Pikett für unsere

Kunden ist auch teilweise am Samstag Dienst zu leisten. Im speziellen können wir bestätigen, dass

- *täglich mit infektiösem Material gearbeitet werden muss,*
- *jedes Material (Blut, Serum, Urin, Punktat etc.) infektiös sein kann,*
- *auch Blutentnahmen bei infizierten Patienten durchgeführt werden,*
- *spezielle Untersuchungen bei infizierten Patienten (HIV, Hepatitis A-G, Masern, Röteln, Windpocken etc.) zu machen sind,*
- *das Analysen-Spektrum (s. beigelegte Anforderungsblätter) alle risikobehafteten Untersuchungen umfasst.*

Wir können deshalb ausdrücklich bestätigen, dass die Erschwernis- und Risiko-Zulage im Brutto-Lohn inkludiert ist und in den Salär-Regelungen für das Personal der Abteilung Hämatologie entsprechende Berücksichtigung findet.“

Das Finanzamt erließ eine abweisliche Berufungsvorentscheidung. Begründend führte es aus, da in der Schweiz SEG-Zulagen nicht nach den österreichischen Bestimmungen gewährt würden, fehlten den Zulagen die formellen (lohngestaltenden Vorschriften) Voraussetzungen. Die nachträglich aus dem Lohn herausgeschälten Zulagen könnten daher nicht als steuerfrei anerkannt werden.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde der Bw. ein Fachartikel (ÖStZ 1998, 245 ff) samt dem Text des österreichisch-schweizerischen Verwaltungsübereinkommens von 1998, AÖF 1998/84, zur Information übermittelt. Gleichzeitig wurde die Bw. eingeladen, Ihren Arbeitgeber um Ausstellung eines Lohnausweises zu bitten, in dem die in Österreich steuerbegünstigt zu behandelnden Zulagen gesondert ausgewiesen und bestätigt werden. Weiters wurde sie bzw ihr Arbeitgeber ersucht nachzuweisen oder doch glaubhaft zu machen, dass und inwieweit die Zulagen (in der Schweiz gelegentlich auch als Inkonvenienzen bezeichnet) in den Salär-Regelungen Berücksichtigung fanden.

Daraufhin übermittelte die Bw. eine Ablichtung des Anstellungsvertrages. In einer auf die Mail-Box des Mobiltelefons gesprochenen Nachricht bemerkte sie sinngemäß dazu, ihr Arbeitgeber sei der Auffassung, im Vertrag sei alles Wesentliche geregelt, weshalb er eine zusätzliche bzw neuerliche Bestätigung für entbehrlich halte. Im übermittelten, im September 2001 unterfertigten Vertrag ist die unbefristete Anstellung der Bw. als med. Laborantin in der Abteilung Hämatologie vereinbart. Die entscheidungswesentliche Passage in Punkt 2. des Vertrages lautet wörtlich:

"Lohnvereinbarung

Das Jahresgehalt beträgt Fr. 68.900.—brutto, aufgeteilt in 14 Monatslöhne. Die Auszahlung des 13. Monatslöhne erfolgt im Juni, diejenige des 14. Monatslöhnes im Dezember. Im Jahresgehalt ist die Zulage für den Umgang mit infektiösem Material (Inkonvenienz) in Höhe von Fr. 3.600.- inkludiert."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind u.a. 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 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.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuer-ge-setz – 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 Be-steuerung der Zulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen:

- Die im Gesetz umschriebene Arbeitserschwernis bzw. Gefährdung muss vorliegen (mate-rielle Voraussetzung),
- die Zahlung muss neben dem Grundlohn erfolgen (funktionelle Voraussetzung) und
- der Zahlung muss eine sogenannte lohngestaltende Vorschrift zugrunde liegen oder sie muss an alle bzw. bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern erfolgen (formelle Vorausset-zung).

Nun ist amtsbekannt, dass sich die steuer-, arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Rah-menbedingungen in der Schweiz von jenen in Österreich erheblich unterscheiden (vgl. UFS aktuell, 1/2003,18 ff). Aus dem Abschluss des Verwaltungsübereinkommens vom 4./10.2.1998 (vgl. ÖStZ 1998, 245 ff; AÖFV 1998/84), in dem den in Österreich ansässigen Grenzgängern ausdrücklich das Recht zugestanden wurde, die Tarifbegünstigungen des § 68 EStG 1988 zu beanspruchen (vgl. Die Lohnsteuer in Rede und Antwort, 2003, Anm. 68/50), muss geschlos-sen werden, dass es unzulässig und gleichheitswidrig wäre, die bestehenden rechtlichen Un-terschiede in den Nachbarstaaten in den Vordergrund zu rücken und die Steuerbefreiung durch Anwendung eines überspitzten Formalismus gleichsam generell zu versagen. Die in

diesem Sinne argumentierende Begründung der Berufungsvorentscheidung ("*Da in der Schweiz diese SEG-Zulagen nicht nach diesen Bestimmungen gewährt werden, ...*") ist daher nach Überzeugung des UFS nicht tragfähig. Ebenso wäre es nicht im Sinne des Übereinkommens und der Abkommenspartner, von den gemeinsam vereinbarten Ermittlungsmöglichkeiten gleichsam in vorweggenommener Beweiswürdigung Abstand zu nehmen.

Es ist zwar grundsätzlich zutreffend, dass den Abgabepflichtigen bei Auslandsbeziehungen eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung trifft (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 429 ff). Zu bedenken bleibt aber, dass auch dieser Verpflichtung Grenzen gesetzt sind. Denn die Grenzen der Mitwirkungsverpflichtung sind im Vergleich zu Inlandsbeziehungen zu Lasten des Abgabepflichtigen lediglich verschoben, nicht aber gänzlich aufgehoben. Im Berufungsfall ist weiters zu beachten, dass die aus dem Verwaltungsübereinkommen resultierenden Amtshilfemöglichkeiten den Umfang der "erhöhten Mitwirkungsverpflichtung" tendenziell wiederum mindern (vgl. Schuch, SWI 9/1996, 395, sowie VwGH 22.3.95, 93/13/0076). Schließlich wäre es mit dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung unvereinbar und daher unzulässig, allein auf Grund der Nichterfüllung einer Mitwirkungsverpflichtung auf Kosten der materiellen Wahrheit zu Lasten des Steuerpflichtigen einen unrichtigen bzw. unwahrscheinlichen Sachverhalt anzunehmen (vgl. VwGH 16.10.2001, 99/09/0260, 24.11.1993, 91/13/0199).

Da die Bw. diplomierte medizinisch technische Assistentin ist, immer einschlägig gearbeitet hat und auch im Streitjahr als Laborantin in einem Institut für medizinische und chemische Diagnostik tätig war, besteht für den UFS unter Bedachtnahme auf die allgemeinen Lebenserfahrungen, die Gesetze des Arbeitsmarktes und den Lebenslauf der Bw. nicht der geringste Zweifel am Vorliegen der **materiellen**, im gegebenen Zusammenhang für am wichtigsten gehaltenen Begünstigungsvoraussetzung. Die vorliegenden Arbeitgeberbestätigungen und der im zweitinstanzlichen Verfahren eingereichte Anstellungsvertrag runden dieses Bild ab.

Die Infektionszulage stellt nach schweizerischem Recht eine Entschädigung für arbeitsbedingte "Inkonvenienzen" dar. Dies geht auch eindeutig aus dem Anstellungsvertrag hervor. Sie ist ihrer Rechtsnatur nach - aus Sicht des Schweizer Arbeitgebers - gar kein Lohnbestandteil im Sinne einer Leistungsabgeltung, sondern eine Abgeltung für Erschwernis und Gefährdung bei der Arbeit (vgl. Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 13.6.1989, 115 V 326). Sie hat nach Schweizer Recht keine steuerliche, wohl aber eine pensions- und arbeitsrechtliche Bedeutung. Besteht aber nachgewiesenermaßen ein gesonderter Rechtsgrund für die Auszahlung der Zulage, dann ist auch die **funktionelle** Begünstigungsvoraussetzung als erfüllt anzusehen. Entgegen der Annahme des Finanzamtes

wurde die Zulage nach Überzeugung des UFS nicht aus dem Lohn herausgeschält. Sie wurde – weil es zuvor keine Notwendigkeit hiefür gab – aus ökonomisch-administrativen Gründen erst im nachhinein gegenüber dem österreichischen Fiskus gesondert ausgewiesen (dargestellt).

Insbesondere auf Grund des im zweitinstanzlichen Verfahren vorgelegten Anstellungsvertrages besteht für den UFS kein Zweifel, dass auch die **formelle** Begünstigungsvoraussetzung, verstanden im Sinne der zitierten Lehrmeinung (Doralt⁴, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Tz 10 und 16 zu § 68 EStG 1988), erfüllt ist. Denn es gibt keinen erkennbaren vernünftigen Grund anzunehmen, dass die arbeitsvertraglich vorgesehene Inkonvenienzentschädigung nicht allen LaborantInnen gewährt worden sein soll, zumal der Vertrag allem Anschein nach einem allgemein verwendeten Muster folgt und derartige Zulagen, wie die einleitende Sachverhaltsdarstellung gezeigt hat, nicht nur in Österreich gebräuchlich sind.

Damit sind alle drei wesentlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Tarifbegünstigung dem Grunde nach erfüllt. Nach Art. 1 des Verwaltungsübereinkommens haben die Grenzgänger in gleichem Umfang Anrecht auf die Tarifbegünstigung des § 68 EStG 1988 wie die bei österreichischen Arbeitgebern beschäftigten Arbeitnehmer. Dies bedeutet zum einen, dass die während des Urlaubs ausbezahlten Zulagen steuerpflichtig sind (Doralt⁴, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Tz 19 zu § 68 EStG 1988). Zum anderen heißt es, dass die monatliche Steuerbegünstigung lediglich in jenem Ausmaß zusteht, in dem sie auch den bei österreichischen Arbeitgebern beschäftigten Arbeitnehmern zugute kommt. So wie es das Ziel des Verwaltungsübereinkommens ist, eine Schlechterstellung der Grenzgänger gegenüber im Inland beschäftigten Arbeitnehmern hintanzuhalten, so soll natürlich auch eine Besserstellung vermieden werden. Völlig zu Recht hat daher die Bw. selbst die Begünstigung nicht in der von ihrem Schweizer Arbeitgeber monatlich gewährten Höhe (SFR 300 = 201 €), sondern nur in jenen Ausmaß (195 €) beansprucht, das nach ihren, vom Finanzamt nicht in Streit gezogenen Angaben Laborantinnen zusteht, die im Inland beschäftigt sind. Insgesamt beträgt die steuerfrei zu behandelnde Zulage daher 2.145 €.

Aus besagten Gründen war der Berufung daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, 12. März 2004

