



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0058-F/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Dr. Alfons Ender und Mag. Michael Kühne über die Berufung des Bf, vertreten durch Winkel & Steiner, Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges.m.b.H., 6845 Hohenems, Schweizer Straße 77, vom 22. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Dr. Walter Blenk, vom 19. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 21. Oktober 2004 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

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

Der Berufungsführer arbeitete im Jahr 2002 als CNC-Fräser bei der Firma L in D. Sein Arbeitgeber gewährte ihm im Jahr 2002 eine monatliche Schmutzzulage in Höhe von 227,70 CHF brutto. Weiters beantragte der Berufungsführer für die Strecke B – D das große Pendlerpauschale.

Mit Vorhalt vom 28.10.2003 forderte das Finanzamt Bregenz den Berufungsführer auf, eine Kopie des Arbeitsvertrages, eine genaue Tätigkeitsbeschreibung, Aufzeichnungen des Arbeitgebers, wann welche zulagenwürdigen Tätigkeiten verrichtet wurden, eine betriebliche Vereinbarung über die Auszahlung von Schmutzzulagen und die Monatslohnabrechnungen 1 und 8/2002 dem Finanzamt vorzulegen. Weiters wurde der Berufungsführer vorgehalten, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar sei.

Der Berufungsführer legte die im Vorhalt angeforderten Unterlagen vor. Aus der Stellenbeschreibung geht hervor, dass seine Tätigkeit in Umspannarbeiten von diversen Maschinenteilen, die auf der CNC-Fräse hergestellt werden, bestehe. Weiters habe er die notwendigen Entgrat- und Schleifarbeiten durchzuführen. Die Maschinenelemente bestehen aus verschiedenen Werkstoffen (Aluminium, Grauguss, Stahl). Der Berufungsführer sei verpflichtet entsprechende vom Betrieb zur Verfügung gestellte Schutzkleidung wie Sicherheitsschuhe, Schutzhandschuhe, Schutzbrille und gegebenenfalls ein Haarnetz zu tragen. Bei der Durchführung der dem Berufungsführer obliegenden Arbeiten komme dieser mit Staub, Spänen, Kühl- und Schmierstoffen und den daraus während der Bearbeitung entstehenden Dämpfen bzw. Ölnebeln in Berührung. Weiters legte er eine Bestätigung vor, wonach er mit stark verschmutzenden und gefährlichen Stoffen in Kontakt komme. Die Arbeit mit diesen Stoffen bzw. an Maschinenbauteilen, die mit solchen Stoffen verschmutzt seien und diese Stoffe abwerfen, umfasse ca 90% seiner gesamten Arbeitszeit. Aus Punkt 5. des Arbeitsvertrages geht hervor, dass der Berufungsführer 14 mal jährlich einen Monatslohn sowie 12 mal jährlich eine Schmutzzulage in Höhe von 5% des Monatslohnes beziehe.

Im Begleitschreiben brachte der steuerliche Vertreter des Berufungsführers vor, dass in der Schweiz die arbeitsrechtliche Konstruktion einer Betriebsvereinbarung unbekannt sei, dass aber auch anderen von ihm namentlich genannten Arbeitnehmern des Arbeitgebers des Berufungsführers Schmutzzulagen gewährt wurden. Die Wegzeiten für die einfache Strecke betrage bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel 1 Stunde 21 Minuten bzw 1 Stunde 24 Minuten. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei daher nicht zumutbar.

Im Einkommensteuerbescheid vom 19.11.2003 wurden weder die große Pendlerpauschale noch die begünstigte Besteuerung der Schmutzzulage gewährt.

In der Berufung vom 22.12.2003 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass er in erheblichem Maß zwangsläufig durch die Ausübung seines Berufes eine Verschmutzung seiner Kleidung bewirke. Auch seien die Arbeitsbedingungen zu den allgemein üblichen – und dazu zähle wohl auch die Tätigkeit des Beamten und des Steuerberaters oder auch anderer Dienstleistungsberufe – außerordentlich erschwert. Tatsache sei aber auch, dass der Berufungsführer eine Schmutzzulage und nicht eine Erschwernis- oder Gefahrenzulage erhalte. Zum einen sei also das Tatbestandsmerkmal des Vergleiches mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen nicht haltbar. Vielmehr komme die Beurteilung der einzelnen Tätigkeit und die Beurteilung der tatsächlichen Verschmutzung und weiters der überwiegenden Beschäftigung mit verschmutzenden Stoffen oder Arbeitsmitteln, Maschinen undgl. zum Tragen. Zum anderen finde sich weder im Gesetz noch in der aktuellen Rechtsprechung ein Hinweis darüber, dass verschiedene Berufsgruppen, die einer solchen verschmutzenden Tätigkeit überwiegend ausgesetzt sind, gerade deshalb keine Schmutzzulage erhalten sollen, die der steuerlichen Begünstigung des § 68 EStG zugänglich sein soll. Voraussetzung für die Gewährung einer Schmutzzulage sei, dass der Arbeitnehmer während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut ist, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Weiters beantragte der Berufungsführer die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung. Die Fahrzeit für die einfache Strecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln von mehr als 1 Stunde und 20 Minuten sei geeignet die große Pendlerpauschale zu gewähren.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 9.1.2004 als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt brachte in der Begründung im Wesentlichen vor:

Die zumutbare Wegzeit für das öffentliche Verkehrsmittel betrage bei einer einfachen Strecke von mehr als 20 km 2 Stunden. Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels sei daher zumutbar.

Für die begünstigte Besteuerung von Schmutz- Erschwernis- und Gefahrenzulagen müssten im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein.

Die erste Bedingung sei funktioneller Art. Sie sei erfüllt, wenn eine Zulage neben dem Grundlohn gewährt werde. Daraus sei abzuleiten, dass Zulagen nicht auf Kosten einer unzulässigen Kürzung des Grundlohnes gehen dürften. Zum anderen bedeute es, dass es unzulässig wäre Zulagen lediglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen.

Die zweite Voraussetzung sei funktioneller Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung bestehe nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle

Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werde. Dies setze den Abschluss einer Betriebsvereinbarung voraus, in der Einigung über die zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt wurde.

Diesbezüglich sei bereits im Schreiben vom 17.11.2003 dezidiert erklärt worden, dass die Arbeitgeberfirma des Berufungsführers keine derartige Betriebsvereinbarung abgeschlossen habe.

Zusätzlich zu den beiden erstgenannten Voraussetzungen sei für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer dritten, der sogenannten materiellen Voraussetzung erforderlich. Der Arbeitnehmer müsse 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, sei die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen einer Arbeitnehmers erforderlich.

Für die steuerliche Anerkennung von Zuschlagspauschalien sei darüber hinaus anhand von Aufzeichnungen über die tatsächlich unter zuschlagswürdigen Umständen verrichteten Arbeitsstunden die gerechtfertigte Höhe der Pauschalien nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. Derartige Aufzeichnungen seien nicht vorgelegt worden. Anhand des Kumulativjournals sei zu erkennen, dass der 13. und 14. Monatslohn inklusive der monatlich pauschal gewährten Schmutzzulage gewährt wird. Die Schmutzzulage werde auch in jedem Monat durchgehend in der selben Höhe ausgewiesen, unabhängig davon, ob nun der Berufungsführer Urlaub konsumiert hat oder ob er im Gegenteil Überstunden geleistet hat. Bezüglich der Überstunden sei kein Ausweis der Schmutzzulage erfolgt. Bei der Prüfung der Frage, ob die verrichteten Arbeiten in der Tat und überwiegend mit einer Verschmutzung im Sinne des § 68 EStG 1988 verbunden sind, könne ohne weiteres der Anhang zum Erlass des BMF vom 7.9.1949, AÖFV 260, als Auslegungsbehelf herangezogen werden, dessen Ziffer 2 dem Gesetzgeber als Vorbild gedient und den der VwGH als tauglichen Auslegungsbehelf anerkannt habe. Die Tätigkeit des Berufungsführers als CNC-Fräser sei nicht vergleichbar mit einer der im zitierten Erlassanhang angeführten Arbeiten. Der Berufungsführer sei zweifellos verschmutzt worden, aber nicht in dem vergleichbaren Ausmaß, wie bei den im Erlass des BMF aufgezählten Arbeiten. Ein CNC-Fräser sei nach Ansicht des Finanzamtes ein Arbeiter, der eine computergesteuerte Maschine bediene. Dass dabei eine Verschmutzung im Sinne des obigen Tätigkeitskataloges auftrete, werde seitens des Finanzamtes nicht als glaubhaft erachtet. Nach Ansicht des Finanzamtes erfülle der Berufungsführer bezüglich seiner Schmutzzulage keine der drei für die Steuerfreiheit geforderten Voraussetzungen.

Im Vorlageantrag vom 25.2.2004 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass es grundsätzlich richtig sei, dass keine Betriebsvereinbarung vorliege, da die Arbeitgeberin über keine Organe der Arbeitnehmervertretung verfüge. Daher sei es unmöglich eine

Betriebsvereinbarung abzuschließen. Allerdings werde sämtlichen Dienstnehmern mit einem vergleichbaren Tätigkeitsbild innerbetrieblich durch Einzelvereinbarung eine Schmutzzulage gewährt. Die zweite formelle Voraussetzung sei daher gegeben.

Das Vorliegen des vom Finanzamt als erste funktionelle Voraussetzung bezeichneten Kriteriums, nämlich der Gewährung der Zulage neben dem Grundlohn werde vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt. Es sei daher davon auszugehen, dass es dem Berufungsführer gelungen sei, diese Tatsache nachzuweisen.

Hinsichtlich der dritten materiellen Voraussetzung sei die belangte Behörde allerdings im Irrtum über die tatsächlichen Verhältnisse. Darüber hinaus werde dem Berufungsführer vorgeworfen, dass er keine Aufzeichnungen über die tatsächlichen unter zuschlagswürdigen Umständen verrichteten Arbeitsstunden vorgelegt habe. Diese Behauptung sei unrichtig. Denn als Beilage "C" zum bereits erwähnten Schreiben vom 17.11.2003, einer Beantwortung eines Ergänzungsersuchens der belangten Behörde, sei ein Schreiben des Arbeitgebers des Berufungsführers vom 6.11.2003 vorgelegt worden. In diesem Schreiben sei bestätigt worden, dass der Berufungsführer ca 90% seiner gesamten Arbeitszeit mit stark verschmutzenden und gefährlichen Stoffen in Kontakt sei. Der Einwand der Behörde gehe daher ins Leere. In der vorgelegten Stellenbeschreibung sei eine Beschreibung der Stoffe gegeben, mit denen der Berufungsführer in Berührung komme. Der Erlass aus dem Jahr 1949 sei zwar als Auslegungsbehelf anzuerkennen, allerdings enthalte er bei weitem keine taxative Aufzählung der Tätigkeiten, die die steuerbegünstigte Gewährung einer Schmutzzulage rechtfertigen, zumal im Jahr 1949 CNC-Fräsen noch nicht erfunden war.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, der Berufungsführer müsse nicht nur die Maschine bedienen, sondern er müsse die von der Maschine bearbeiteten Werkstücke schleifen und mit einer Flex bzw Feile entgraten. Dabei könne er nicht mit Handschuhen arbeiten. Zwangsläufig werde er dabei verschmutzt. Die Werkstücke seien, wenn er sie aus der Maschine ausspanne, mit Öl und Wasser verschmiert. Als er noch als Schlosser in Österreich gearbeitet habe, habe er auch die Schmutzzulage erhalten. Der Berufungsführer habe hinsichtlich seines Lohnes dem Arbeitgeber vertraut. Vor einigen Jahren habe der Arbeitgeber gefragt, ob die Arbeitnehmer lieber 13 oder 14 Monatslöhne wollen. Man habe dann den Jahreslohn auf 14 Monatslöhne aufteilt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutzzulagen bis 360,00 € monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 leg. cit. sind unter Schmutzzulagen 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.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz - 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 Besteuerung von Schmutzzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen.

Die erste Voraussetzung ist funktioneller Art. Sie ist erfüllt, wenn eine Zulage neben dem Grundlohn gewährt wird. 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.

Im gegenständlichen Fall beträgt gemäß Punkt 5. des Arbeitsvertrages die Schmutzzulage 5% des Monatsbruttolohnes. Im Kumulativjournal und in den Monatslohnzetteln ist die Schmutzzulage gesondert ausgewiesen. Die Schmutzzulage wurde jeden Monat in Höhe von 227,70 CHF (=5% des Monatsbruttolohnes) gewährt. Die funktionelle Voraussetzung, nämlich, dass die Zulage neben dem Grundlohn gewährt wird, ist daher erfüllt. Aus der Tatsache, dass sich der 13. und 14. Monatslohn aus dem monatlichen Grundlohn und der Schmutzzulage zusammensetzt und dass die Schmutzzulage jeden Monat in gleicher Höhe gewährt wird, kann nicht zwingend abgeleitet werden, dass die Schmutzzulage aus dem Grundlohn herausgerechnet wird. Der Bw. hat in der mündlichen Berufungsverhandlung absolut glaubwürdig dargetan, dass der vom Finanzamt kritisierte Umstand nicht von ihm zu verantworten ist. Der Senat folgte daher auch seinem Standpunkt, dass sich die einseitig geänderte Vorgangsweise des Arbeitgebers nicht zum Nachteil des Bw. auswirken soll, zumal sich materiell – insbesondere was die berufliche Tätigkeit und den maßgeblichen Arbeitsvertrag anlangt – nichts geändert hat.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist formeller Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird. Es ist nicht erforderlich, dass eine Betriebsvereinbarung abgeschlossen wurde; vielmehr genügt die Tatsache, dass die Zulage innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird (§ 68 Abs 5 Z 7 EStG 1988, vgl Doralt⁴, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 16 zu § 68).

Im gegenständlichen Fall liegt zwar keine Betriebsvereinbarung vor, allerdings ist es dem UFS bekannt, dass auch anderen Arbeitnehmern der Firma L eine solche gewährt wird. Es ist daher davon auszugehen, dass die Schmutzzulage wie in der Berufung behauptet sämtlichen in Frage kommenden Arbeitnehmern innerbetrieblich gewährt wird, zumal auch das Gegenteil vom Finanzamt nicht behauptet 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. Der Erlass AÖFV 260/1949 ist ein tauglicher Auslegungsbehelf. Gemäß Punkt A.c) dieses Erlasses sind Arbeiten mit großer Staubentwicklung und gemäß Punkt A.d) Arbeiten, die in erheblichem Maß mit einer Verunreinigung durch Öle oder Fett verbunden sind Fälle für die Gewährung einer Schmutzzulage. Im gegenständlichen Fall wird der Berufungsführer laut der von ihm vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung durch Staub bei Trockenbearbeitung und durch Kühl- und Schmierstoffe und den daraus während der Bearbeitung entstehenden Dämpfen bzw. Ölnebeln verschmutzt. Nach einer weiteren Bestätigung seines Arbeitgebers umfasst diese verschmutzende Arbeit ca 90% seiner gesamten Arbeitszeit. Nach den Ausführungen in der Berufungsverhandlung muss der Berufungsführer nicht nur die Maschine bedienen, sondern auch die gefrästen Werkstücke entgraten bzw. schleifen. Dadurch kommt es zu einer weiteren Staubentwicklung. Zudem sind die gefrästen Werkstücke mit Öl verschmiert. Die materielle Voraussetzung für die Gewährung der Schmutzzulage ist daher ebenfalls gegeben, zumal der Bw. diese Voraussetzung neben allen anderen geforderten auch schon in früheren Jahren im gleichen Beruf erfüllt hat. Denn wie der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung glaubwürdig dargetan hat, hat er vor der Aufnahme der Grenzgängertätigkeit in zwei österreichischen Betrieben (im gegebenen Zusammenhang) vergleichbaren Betrieben für ähnliche Arbeiten (vgl. dazu auch den im Inland für das metallverarbeitende Gewerbe geltenden Kollektivvertrag) steuerbegünstigte Zulagen bezogen.

Während des Urlaubes mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlte SEG-Zulagen sind steuerpflichtig, weil während dieser Zeit keine Arbeitsleistungen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen erbracht werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Berücksichtigung der Urlaubszeit die Steuerfreiheit für elf von zwölf Kalendermonaten gewährt wird. Im gegenständlichen Fall wurden jeden Monat SEG-Zulagen in gleicher Höhe gewährt. 1/12 der gewährten SEG-Zulagen ist daher als steuerpflichtig zu behandeln.

Wenn die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, dann steht dem Arbeitnehmer gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 das große Pendlerpauschale zu.

Im gegenständlichen Fall beträgt die einfache Wegstrecke zwischen 20 und 40 km. Der Berufungsführer ist in der Lage seinen Arbeitsplatz mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen. Für die einfache Wegstrecke benötigt er ca 1 Stunde 20 Minuten. Nach der Verwaltungspraxis ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke zwischen 20 und 40 km mehr als 2 Stunden beträgt. Im gegenständlichen Fall ist daher die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 10. November 2004