



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des LS gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe bleiben unverändert.

Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung.

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 Berufungswerber war im Streitjahr Grenzgänger nach Liechtenstein. Er war bei der Firma K AG, in E, beschäftigt. Als Beruf bzw. Art der Tätigkeit gab er in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 "Lager + Ausstellungsberater" an. Mit der

Einkommensteuererklärung für 2000 legte er einen Lohnausweis für das Streitjahr vor, wonach im Bruttolohn von 55.900,00 SFr eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage von 4.000,00 SFr enthalten sei. Der Berufungswerber begehrte, diese steuerfrei zu belassen.

Bei der Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 behandelte das Finanzamt die obgenannte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage nicht nach § 68 EStG 1988 steuerfrei.

In der gegen den im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung vom 13. August 2001 führte der Berufungswerber aus, dass gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen seien, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt würden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgten, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkten und im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellten oder infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich brächten. Aus der beiliegenden Arbeitsplatzbeschreibung gehe eindeutig hervor, dass die Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gegeben seien. Er begehre deshalb, die Zulagen steuerfrei zu belassen.

Nach Ergehen der abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2001 beantragte der Berufungswerber mit Schreiben vom 1. Oktober 2001 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die deshalb gewährt werden, weil die von einem Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken,
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder

- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Die zitierte Bestimmung ist nach dem Schrifttum (vgl. ÖStZ 1988, S 295) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen 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.

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. 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 sogenannten 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. Für die steuerliche Anerkennung von Zuschlagspauschalien ist darüber hinaus anhand von Aufzeichnungen über die tatsächlich unter zuschlagswürdigen Umständen verrichteten Arbeitsstunden die gerechtfertigte Höhe der Pauschalien nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Der Berufungswerber hat im Zuge des Veranlagungs- und Berufungsverfahrens mehrere Arbeitsplatzbeschreibungen vorgelegt. Im Schreiben vom 21. Dezember 2000 bestätigte die Arbeitgeberin, dass dem Berufungswerber die Leitung des Lagers übertragen worden sei. Er sei mit dem Laden und Entladen der LKW, dem Rüsten der Ware, der Betreuung der Kunden und der Lagerbewirtschaftung beschäftigt. Da er den Witterungsverhältnissen sehr stark

ausgesetzt sei, habe er Anspruch auf eine Erschwerniszulage. In einer weiteren (nicht datierten und nicht unterschriebenen) Arbeitsplatzbeschreibung wird ausgeführt, dass es sich bei dem Arbeitsplatz um eine nicht beheizte Lagerhalle handle, in der es im Sommer sehr heiß und im Winter sehr kalt sei. Durch die verschmutzten Paletten und die körperliche Arbeit werde die Kleidung sehr stark beansprucht. Arbeitshandschuhe, Schuhe und Jacken müßten oft gewechselt werden. In der Arbeitsplatzbeschreibung vom 1. Oktober 2001 bestätigte die Arbeitgeberin, dass der Berufungswerber der einzige Mitarbeiter im Lager sei und dort 70% seiner Arbeitszeit verbringe. In der restlichen Arbeitszeit sei er mit der Lagerbewirtschaftung und Kundenbetreuung beschäftigt. Die Tätigkeit erfolge im Freien - der Arbeitsplatz sei ein Sandplatz. Der Berufungswerber sei somit dem Staub, dem Regen, dem Schnee und dem Schlamm stark ausgesetzt. Den Großteil seiner Arbeiten, dem Kommissionieren der bestellten Ware, müsse der Berufungswerber händisch ausführen. Damit seien schwere körperliche Anforderungen und eine außerordentliche Verschmutzung seiner Person und seiner Bekleidung verbunden. Aus diesem Grunde erhalte er eine monatliche Schmutz- und Erschwerniszulage.

Dazu ist Folgendes zu sagen:

Schmutzzulagen sind nicht generell (nach § 68 Abs. 5 EStG 1988) begünstigt, die im Hinblick auf eine Arbeit eines Arbeitnehmers gewährt wurden, die mit Schmutz verbunden ist. Der bloße Kontakt mit verschmutzenden oder verschmutzten Materialien bei der Arbeitsverrichtung führt nicht dazu, dass eine Tätigkeit grundsätzlich als zulagenwürdig im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 anzusehen wäre, denn jede manuelle Arbeit bewirkt ein gewisses Maß an Verschmutzung.

Erschwerniszulagen können nur dann nach § 68 EStG 1988 steuerbegünstigt werden, wenn die zu verrichtenden Arbeiten, für die die Erschwerniszulage gewährt wird, gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen mit einer ganz wesentlichen Erschwernis verbunden sind. Die Arbeiten müssen nach der Definition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, wobei der vom Gesetzgeber geforderte "Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen" nur im Rahmen der jeweiligen Berufssparte gezogen werden kann. Von Arbeiten unter außerordentlichen Erschwernissen kann nur dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind.

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, kann ohne weiteres der Anhang

zum Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. September 1949, AÖFV 260, als Auslegungsbehelf herangezogen werden, dessen Ziffer 2 dem Gesetzgeber als Vorbild gedient und den der Verwaltungsgerichtshof als tauglichen Auslegungsbehelf anerkannt hat (vgl. VwGH 6.3.1984, 83/14/0095).

Aus der Aufzählung im genannten Erlass wird ersichtlich, dass nur Zulagen für Tätigkeiten nach § 68 EStG 1988 begünstigt sind, die gleichsam im Schmutz verrichtet wurden bzw. in denen unmittelbar mit den genannten oder vergleichbaren verschmutzenden Stoffen gearbeitet wird (zB Arbeiten mit Teer, Bitumen und sonstigen kochenden Massen, Arbeiten in benützten Rauchkanälen, Reinigung von Kesseln, Entladung von Kohlen, Staubkohlen, Koks, Müll und von Farbzusätzen, Schlackenabfuhr, Arbeiten an Öl-, Säure- und Fettanlagen, die bereits in Betrieb standen, Haut- und Darmbearbeitung im Fleischergewerbe, Reinigung von Klosetten und Senkgruben). Die Tätigkeit des Berufungswerbers ist weder ident noch vergleichbar mit einer der im zitierten Erlassanhang angeführten Arbeiten. Der Berufungswerber wurde nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz zweifellos verschmutzt, aber nicht in dem vergleichbaren Ausmaß, wie mit den bei den im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. September 1949, AÖFV 260, aufgezählten Arbeiten Verschmutzungen eines die genannten Arbeiten Verrichtenden regelmäßig verbunden sind.

In Bezug auf die Arbeiten des Berufungswerbers kann auch nicht gesagt werden, dass die Arbeiten – im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen - besonders schwierig waren bzw. unter besonders schwierigen Umständen erfolgten. Unter Berücksichtigung der im Anhang des genannten Erlasses aufgezählten Arbeiten können Arbeiten, die mit Heben von mehr oder minder schweren Gegenständen verbunden sind (zumal im Berufungsfall mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlich anzunehmen ist, dass für das Heben von schweren Fliesen oder Bodenplatten technische Hilfsmittel vorhanden waren) oder im Freien durchgeführt werden müssen, nicht ganz allgemein als solche angesprochen werden, die unter Umständen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 erfolgen. Dieser Erlass nennt als Arbeiten, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, Arbeiten, die unter Einwirkung von Kälte, Nässe, Hitze oder unter erheblicher Staubentwicklung verrichtet werden, Arbeiten in Wasser und Schlamm, bei Kanalbauten, Arbeiten in Tunnels, Stollen und Schächten, Arbeiten auf Leitern oder Gerüsten, auf Dächern und Türmen, im Hochgebirge, Druckluftarbeiten, schwierige Instandhaltungsarbeiten an den Gleisanlagen, schwierige Störungsbehebungen an Schaltanlagen sowie Arbeiten in gebrauchten Abortanlagen sowie in verstopften Kanälen, Ausräumen von Latrinen und Jauchegruben.

In einer – bereits genannten - Arbeitsplatzbeschreibung wird ausgeführt, dass die Arbeiten auch in einer Lagerhalle durchgeführt worden seien, in der es im Winter sehr kalt und im Sommer sehr heiß sei. Dazu ist zu sagen, dass der Gesetzgeber nicht jede Tätigkeit als solche im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gewertet wissen wollte. Gerade für die Tätigkeit eines Lagersarbeiters ist es geradezu typisch, dass hauptsächlich in Hallen gearbeitet wird, die weder über Heiz- noch Kühlanlagen verfügen und daher in den Hallen oft unangenehme Temperaturen vorherrschen, weswegen die Arbeitsbedingungen aber nicht als außergewöhnlich anzusehen sind.

Was das Vorbringen des Berufungswerbers im Berufungsschriftsatz anlangt, dass neben Schmutz- und Erschwerniszulagen auch Gefahrenzulagen gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden können, wenn die zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgten, die infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich brächten, so ist dazu zu sagen, dass die Arbeiten des Berufungswerbers, im Vergleich mit den im bereits genannten Erlass beispielsweise aufgezählten Tätigkeiten (Arbeiten mit Sprengstoffen, Arbeiten mit Sandstrahlgebläsen, Spritzarbeiten, Waschen mit Benzin, Terpentin und Petroleum, Arbeiten mit Blei, Arbeiten, die mit Rettungsleinen ausgeführt werden müssen, Arbeiten auf Gerüsten) keine zulagenwürdige Gefährdungskomponente aufweisen. Im Übrigen hat die Arbeitgeberin des Berufungswerbers, obwohl sie im Lohnausweis die Auszahlung einer Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage bestätigt hat, in den Arbeitsplatzbeschreibungen nur mehr die Auszahlung einer Erschwerniszulage oder einer Schmutz- und Erschwerniszulage bestätigt.

Wegen Fehlens der materiellrechtlichen Voraussetzung kann dahin gestellt bleiben, ob die formelle und die funktionelle Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung im Sinne der obigen Ausführung vorliegt.

Der Vollständigkeit halber ist aber festzuhalten, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz Bedenken hegt, ob die funktionelle Voraussetzung (Zulagen müssen zusätzlich zum Grundlohn bezahlt werden) erfüllt ist, denn wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bereits richtig ausgeführt hat, ist der Bruttolohn im Streitjahr (2000) in derselben Höhe wie im Vorjahr (1999) bestätigt worden, wobei im Jahr 1999 keine Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen ausbezahlt worden sind. Daraus kann durchaus geschlossen werden, dass die im Streitjahr bestätigten Zulagen lediglich rein rechnerisch (und damit unzulässigerweise) aus dem Grundlohn herausgeschält worden sind.

Aus den genannten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 27. Juni 2003