



GZ. RV/0283-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 3. Juni 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Reiner & Reiner Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Wolfgang Ohneberg, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 2000 nach in Feldkirch durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen teilweise stattgegeben.

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 Bw. war in den Streitjahren Grenzgänger nach der Schweiz. Er war bei der EBM-AG in F beschäftigt.

In der gegen die im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheide erhobenen Berufung vom 3. Jänner 2002 begehrte die steuerliche Vertreterin des Bw. die Schmutz- und Gefahrenzulagen in Höhe von 10% des Grundgehaltes steuerfrei zu belassen und brachte dazu Folgendes vor:

Das Finanzamt habe die Schmutz- und Gefahrenzulage nicht steuerfrei berücksichtigt, weil erstens die Zulage in den Lohnbestätigungen nicht ausgewiesen worden sei und zweitens mangels geeigneter Unterlagen eine Prüfung der formellen und materiellen Voraussetzung nicht möglich gewesen sei. Gegenständlich seien aber alle drei geforderten Voraussetzungen erfüllt gewesen. Im Monatsgehalt des Bw. sei eine Schmutz- und Gefahrenzulage in Höhe von 10% enthalten. Dies gehe aus dem Zusatz zum Arbeitsvertrag vom 24. Oktober 1983 hervor. Die Zulage werde also auf Grund einer innerbetrieblichen Vereinbarung gewährt. Ein separater Ausweis in den Lohnbestätigungen sei aber nicht Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung. Der Bw. sei als Dreher tätig und bearbeite vorwiegend Werkstücke aus Stahl, Guss und Blei, die zwischen 500 und 600 kg schwer seien. Die Gefahr, dass ein Drehteil herabstürze, bestehe permanent. Durch die rostigen Rohlinge komme es nicht selten zu Erkrankungen an den Händen, am Hals und im Gesicht. Das Nachfüllen von Kühlmitteln in die Maschinen belaste den Organismus enorm. Der Wasserdampf - vermengt mit Staub - und der Lärmpegel führten ebenfalls zu einer großen Belastung.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 8. Jänner 2002 führte die steuerliche Vertreterin des Bw. aus, dass keine Monatslohnausweise oder sonstige Unterlagen vorhanden seien, aus welchen die Auszahlung einer Schmutz- und Gefahrenzulage ersichtlich sei. Weiters legte die Vertreterin eine Sondervereinbarung zum Arbeitsvertrag mit folgendem Inhalt vor:

„Im Monatsgehalt ist eine Schmutz- und Gefahrenzulage von 10% enthalten. Diese beinhaltet die nach österreichischem Recht zu zahlende Entschädigung für die nicht zu umgehende erhebliche Schmutzbelastung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung sowie für die Gefahren wie Lärm, Staub usw., die eine gesundheitliche Gefährdung darstellen können.“

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidungen vom 27. Februar 2002 (zusätzliche Begründung vom 28. Februar 2002) als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 2. April 2002 begehrte die steuerliche Vertreterin des Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der am 3. Juni 2004 auf Antrag des Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: Bei Arbeitsantritt habe ihm der Personalchef eine Sondervereinbarung, mit dem Inhalt, dass im Lohn eine Schmutz- und Gefahrenzulage in Höhe von 10% enthalten sei, übergeben. Dazu habe dieser bemerkt, dass "man nicht separat rechnen werde". Das eigentliche Problem liege seiner Ansicht nach darin, dass das Finanzamt nie darauf hingewiesen habe, dass die Sondervereinbarung zum Arbeitsvertrag nicht ausreiche, um die Zahlung einer Schmutz- und Gefahrenzulage nachzuweisen. Wäre ein diesbezüglich Hinweis durch das Finanzamt erfolgt, hätte er darauf bestanden, dass seine Arbeitgeberin die Zulagen richtig ausweise.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz- und Gefahrenzulagen bis 4.940,00 S (360,00 €) monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 leg. cit. sind unter Schmutz- 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, 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. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Tz 10 ff zu § 68 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, EinkommensteuerHandbuch, Tz 37 zu § 68 EStG 1988; siehe auch E. Müller, Schmutz-, Erschweris- und Gefahrenzulagen, in: ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz- 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 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 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.

Der Berufungssenat teilt die Meinung des Finanzamtes, nämlich dass es im gegenständlichen Fall an der funktionellen Voraussetzung mangelt und daher die Schmutz- und Gefahrenzulagen nicht steuerfrei behandelt werden können. Das Finanzamt konnte nicht verlässlich davon ausgehen, dass die Arbeitgeberin des Bw. diesem **losgelöst von seinem Grundlohn bzw. zusätzlich zum Grundlohn** die in Rede stehenden Zulagen ausbezahlt hat. Weder aus den ursprünglichen (anlässlich der Veranlagung vorgelegten) noch aus den berichtigten (anlässlich der Wiederaufnahme des Verfahrens vorgelegten)

Jahreslohnausweisen ist ersichtlich, dass tatsächlich eine Schmutz- und Gefahrenzulage neben dem Grundlohn zur Auszahlung gelangt ist. Lediglich im Lohnausweis für das Jahr 1994 hat die schweizerische Arbeitgeberin des Bw. die Auszahlung einer Schmutz- und Erschwerniszulage in Höhe von 3.240,00 SFr bestätigt. In diesem Zusammenhang fällt aber auf, dass abgesehen vom Umstand, dass nur im Lohnausweis für das Jahr 1994 eine Zulage

ausgewiesen worden ist, der Bw. auch nur für das Jahr 1994 die steuerfreie Berücksichtigung der als Schmutz- und Erschwerniszulage bezeichneten Zulage begehrt hat. Nach Ansicht des Berufungssenates deutet dies darauf hin, dass tatsächlich keine Zulagen zusätzlich zum Grundlohn gezahlt worden sind, denn es ist nicht verständlich, dass der Bw. in all den Jahren auf einen, seiner Ansicht nach zu Recht bestehenden, steuerlichen Vorteil verzichtet haben soll. Das Vorbringen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung am 3. Juni 2004, dass er deshalb nie ausdrücklich die steuerfreie Behandlung der Schmutz- und Gefahrenzulage begehrt habe, da er der Meinung gewesen sei, dass das Finanzamt diese von Amts wegen berücksichtige, wird vom Senat aus folgenden Gründen als Zweckbehauptung gewertet: Zum ersten widerspricht das Vorbringen der Persönlichkeit des Berufungswerbers. Der Bw. ist Mitglied des Grenzgängerverbandes und als solches u.a. auch in steuerlichen Fragen überdurchschnittlich sachkundig. Weiters hat er als Mitglied der Betriebskommission und auch in der mündlichen Berufungsverhandlung unter Beweis gestellt, dass er willens und fähig ist, Interessen zu vertreten und zu verfolgen. Zum zweiten steht die Behauptung des Bw. im Gegensatz zu seinem eigenen Vorbringen, wonach er bei seiner Einstellung als erster die Bezahlung der strittigen Zulage gefordert und auch erhalten habe. Hat der Bw. tatsächlich eine derartige (oder ähnliche) Forderung zu Beginn des Arbeitsverhältnisses gestellt, wofür die aktenkundige Sondervereinbarung (freilich keineswegs vollinhaltlich) spricht, dann ist es nicht nachvollziehbar, weshalb die begünstigte Besteuerung im ersten Jahr lediglich geltend, die Nichtgewährung aber weder realisiert noch bekämpft worden ist und weshalb in den Folgejahren – ausgenommen aus nicht erklärlichen Gründen wiederum das Jahr 1994 – die begünstigte Zulagenbesteuerung ohne entsprechende Geltendmachung und ohne jeglichen Hinweis in den Steuerbescheiden von Amts wegen berücksichtigt worden sein soll. Neben der Persönlichkeit des Bw. und seinem Vorbringen bezüglich der vorgelegten Sondervereinbarung wie auch im Berufungsverfahren 1994 sprechen zum dritten die allgemeinen Lebenserfahrungen dagegen, steuerliche Begünstigungen würden ohne Geltendmachung von Amts wegen berücksichtigt. Im Übrigen wird mit dem Vorbringen nicht dargetan, dass tatsächlich eine Schmutz- und Gefahrenzulage zu bzw. neben dem Grundlohn ausbezahlt worden ist.

Die bereits angesprochene Sondervereinbarung zum Arbeitsvertrag jedenfalls ist nicht geeignet, die tatsächliche Auszahlung einer Schmutz- und Gefahrenzulage nachzuweisen und zwar aus folgenden Gründen: Zu einem ist zu bedenken, dass gemäß der vom Bw. vorgelegten Bestätigung seiner Arbeitgeberin vom 2. Jänner 1984 die Zulagen bereits seit 1984 gewährt worden sein sollen. Zum anderen hat aber – wie bereits erwähnt – die Arbeitgeberin des Bw. in keinem der Streitjahre (außer 1994) die Bezahlung einer solchen

Zulage bestätigt. Auffallend ist außerdem, dass die Höhe der im Jahre 1994 ausgewiesenen Zulage nicht jener Höhe entspricht, wie sie in der Sondervereinbarung vereinbart worden ist. Wäre im Lohn im Jahre 1994 in Höhe von 60.960,00 SFr tatsächlich eine Zulage in Höhe von 10% enthalten, so hätte die Höhe der Zulage im Jahre 1994 6.096,00 SFr ($60.960,00 \text{ SFr} \times 10 : 100$) und nicht 3.240,00 SFr (vgl. Bestätigung vom 14. März 1995) betragen. Wäre die Sondervereinbarung vom 2. Jänner 1984 tatsächlich entsprechend ihrem Inhalt abgeschlossen und auch vereinbarungsgemäß umgesetzt worden, dann hätte die Arbeitgeberin nicht für das Jahr 1994 in einer Reihe von Fällen mit unterschiedlich hohem "Grundlohn" Zulagen in gleicher Höhe bestätigt. Läge wirklich eine erst gemeinte, tatsächlich auch vollzogene Sondervereinbarung über die Gewährung einer Zulage zum Grundlohn vor, dann hätte einerseits der Bw. bereits zu Beginn des Arbeitsverhältnisses beim Finanzamt die begünstigte Besteuerung beansprucht und andererseits die Arbeitgeberin den Umstand der Bezahlung einer Zulage in der Lohnverrechnung berücksichtigt und die Zulagen in den Jahreslohnbestätigungen oder in den monatlichen Lohnbestätigungen ausgewiesen. Insbesondere aus diesen wie auch den nachfolgend noch angeführten Gründen gelangte der Senat in freier Würdigung der Beweise (§ 167 BAO) zur Überzeugung, dass dem Bw. neben dem Grundlohn eben keine Zulage bezahlt worden ist.

Ein weiterer Aspekt, weshalb der Berufungssenat die Meinung des Finanzamtes teilt, ist jener, dass aus der Berechnung der Jahresendzulage (13. Monatslohn) 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 ist. Aus den Jahreslohnausweisen ist aber ersichtlich, dass die schweizerische Arbeitgeberin des Bw. 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 die schweizerische Arbeitgeberin nämlich in den jeweiligen Streitjahren die Jahresendzulage in einem geringeren Betrag errechnet als in jenem, welcher tatsächlich in den Lohnausweisen ausgewiesen worden ist [vgl. zB das Jahr 1996: Gehalt: $62.820,00 \text{ SFr.} : 12 \text{ Monate} = 5.235,00 \text{ SFr.}$ (= Höhe eines Monatslohnes = Höhe der bestätigten Jahresendzulage); Gehalt: 62.820,00 SFr. abzüglich behauptete Schmutz- und Gefahrenzulage in Höhe von

5.407,39 SFr. = 57.412,61 SFr. (= Gehalt ohne Zulage) : 12 = 4.784,39 SFr. (= Jahresendzulage neu)].

Schließlich wird die Ansicht des Finanzamtes, 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. Der Umstand, dass der österreichische Kollektivvertrag für die eisen- und metallherstellende und -verarbeitende Industrie solche Zulagen vorsieht, ist in diesem Zusammenhang unmaßgeblich, denn der Kollektivvertrag gilt räumlich nur für das Gebiet der Republik Österreich und regelt die Lohn- und Arbeitsbedingungen nur zwischen österreichischen Arbeitgebern und deren Arbeitnehmern. Abgesehen davon, dass der Bw. nach dem Dafürhalten des Berufungssenates unter zulagenwürdigen Umständen tätig ist, besteht der wesentliche Unterschied doch darin, dass der österreichische Arbeitgeber in der Maschinenindustrie auf Grund der Bestimmungen im österreichischen Kollektivvertrag verpflichtet ist, bei zulagenwürdiger Tätigkeit einen Zuschlag zum Lohn auszubezahlen, welcher gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden kann, während, wie vorgenannte Gründe deutlich machen, die schweizerische Arbeitgeberin des Bw. zur Abgeltung der verschmutzenden und gefährdenden Umstände keinen zusätzlichen Lohnbestandteil ausbezahlt hat.

Zur strittigen Frage ist weiters Folgendes zu bemerken:

Österreich und die Schweiz haben ein Verwaltungsübereinkommen über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger (AÖFV 1998/84) getroffen. Im Artikel 2 dieses Verwaltungsübereinkommens ist vorgesehen, dass der österreichische Grenzgänger Anspruch auf einen Lohnausweis hat, der gegenüber den österreichischen Steuerbehörden verwendet werden kann. Weiters ist vorgesehen, dass dieser Lohnausweis die maßgeblichen Daten der Lohnbuchhaltung enthalten muss und der Schweizer Arbeitgeber auf diesem Lohnausweis den Gesamtbezug des Arbeitnehmers unter besonderer Angabe der in Österreich nach den Angaben des Arbeitnehmers steuerbegünstigt zu behandelnden Zulagen und Zuschläge im Einzelnen unterschriftlich zu bestätigen hat. Gegenständlich hat die schweizerische Arbeitgeberin aber weder in den ursprünglichen Lohnabrechnungen noch in den berichtigten Jahreslohnabweisen die Auszahlung einer Schmutz- und Gefahrenzulage bestätigt (in der ursprünglichen Jahreslohnabrechnung für das Jahr 1994 hat die Arbeitgeberin zwar die Auszahlung einer Schmutz- und Erschwerniszulage bescheinigt; in der nachträglich berichtigten Jahreslohnabrechnung und in den Monatslohnabweisen scheinen jedoch keine solchen Zulagen mehr auf). Hätte die schweizerische Arbeitgeberin tatsächlich losgelöst vom Grundlohn bzw. zusätzlich zu diesem eine Schmutz- und Gefahrenzulage ausbezahlt, so hätte

dieser Umstand auch in den Lohnbestätigungen seinen Niederschlag gefunden. Durch das Verwaltungsübereinkommen soll gewährleistet werden, dass österreichische Grenzgänger nach der Schweiz in gleichem Umfang in den Genuss der in § 68 EStG 1988 festgelegten Begünstigung kommen wie die bei österreichischen Arbeitgebern beschäftigten Arbeitnehmer. Es soll aber jedenfalls nicht dazu kommen, dass österreichische Grenzgänger günstiger als inländische Arbeitnehmer behandelt werden. Um im Inland in den Genuss der Begünstigung des § 68 EStG 1988 gelangen zu können, ist ua. Voraussetzung, dass aus dem vom Arbeitgeber ordnungsgemäß zu führenden Lohnkonto ersichtlich ist, dass auch tatsächlich neben dem Grundlohn eine Schmutz- und Gefahrenzulage ausbezahlt worden ist (§ 76 EStG 1988). Der vom Arbeitgeber auszustellende Lohnzettel (Lohnausweis) muss die Eintragungen im Lohnkonto enthalten (§ 84 EStG 1988). Außerdem muss die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges jederzeit aus den Lohnaufzeichnungen ersichtlich sein. Einem inländischen Arbeitnehmer wäre im Übrigen unter den selben Voraussetzungen, nämlich wenn - wie gegenständlich vorliegend - die Auszahlung der Schmutz- und Gefahrenzulage aus den Lohnunterlagen nicht einwandfrei nachgewiesen werden kann, die Begünstigung des § 68 EStG 1988 auch zu versagen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft gesehen war die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1998 als unbegründet abzuweisen. Hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 war der Berufung im Umfang der Berufungsvorentscheidungen (Berücksichtigung des Pendlerpauschales) teilweise stattgegeben.

Feldkirch, am 23. Juni 2004