



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Gde, Str, vom 15. November 2010 (beim Finanzamt eingelangt am 18. November 2010) gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 3. November 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 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 Fa als Qualitätsfachmann beschäftigt. Seine Schweizer Arbeitgeberin hat ihm laut den monatlichen Gehaltsabrechnungen eine "Gefahrenzulage" in Höhe von monatlich 500,00 SFr (jährlich: 6.000,00 SFr, ds. 3.913,91 €) ausbezahlt. Der Berufungswerber begehrte, diese "Gefahrenzulage" gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln.

Nach der vom Berufungswerber vorgelegten Stellenbeschreibung seiner Schweizer Arbeitgeberin würden in die Verantwortung eines Qualitätsfachmannes der Unterhalt, die Pflege und die Weiterentwicklung des Management Systems, der Einsatz von Fa konformen Teilen, die Dokumentenlenkung, die Überwachung der Geräte, das Erstellen von Auditprogrammen, das Durchführen von Audits, die Überwachung von Korrektur- und Vorbeugemassnahmen und deren Kosten, die interne Schulung für QMS-Belange, Produktionseinführungen und das Ausstellen und Überwachen der Certification Autorisation für das Certifying Staff fallen. Das Auf-

gabengebiet umfasse die Freigabe von QMS Dokumenten, das Auswerten von Verbesserungsmöglichkeiten, die Unterstützung des Produktionsleiters, die Zusammenarbeit mit Entwicklung, die Zusammenarbeit mit internen und externen Prüflabors, die Durchführung von periodischen, regelmäßigen Produkt Audits, die Bearbeitung von Kunden- und Lieferantenreklamationen, die Laborversuche, das Durchführen von Tests, die Fehlereruierung defekter Teile, das Sperren von Produkten, die Genehmigung von Sonderfreigaben und das Umsetzen von Verbesserungsmaßnahmen. Der Arbeitsplatz sei auf administrative Arbeiten im Büro, Versuche, Tests und Produktionsprüfungen im Testlabor und auf die zerspanende Bearbeitung in der Werkstatt verteilt. Weiters informiert die Stellenbeschreibung, dass zur Auswertung der Testergebnisse und Fehlereruierung beanstandeter Lieferungen die Gasdruckzylinder im Labor geprüft und in der Werkstatt durch zerspanende Bearbeitung geöffnet werden müssten. Hierzu müssten in allen Bereichen zwingend die vorgeschriebenen Sicherheitsmassnahmen eingehalten werden, da die Gasdruckzylinder unter "Drücken" von bis zu über 100 bar stünden und somit eine große Verletzungs- u. Unfallgefahr darstellten.

Im Schreiben vom 16. April 2010 führte der Berufungswerber zusammengefasst noch Folgendes aus:

Wie in der Stellenbeschreibung erläutert worden sei, sei er in der Funktion als Qualitätsleiter/Qualitätsfachmann ua. für die Fehlereruierung und den dazugehörigen Berichten der retournierten Produkte verantwortlich. Das Produkt seien Gasdruckzylinder für Flugzeugsitze in verschiedenen Abmessungen mit einem Fülldruck von bis zu 120 bar. Die Zylinder müssten zur Fehlereruierung mechanisch bearbeitet (gesägt, gebohrt, abgedreht) werden. Aufgrund des hohen Druckes bestünde beim Öffnen trotz Schutzvorrichtungen und Vorsichtsmassnahmen erhöhte Verletzungsgefahr. Die Prüfung bezüglich eines Restdruckes in einer der Kammern könne nur von Hand durchgeführt werden. Er müsse mehrmals wöchentlich defekte Zylinder öffnen und für die Stellungnahme untersuchen.

Gegenständlich wird das Schreiben vom 15. November 2010 (beim Finanzamt eingelangt am 18. November 2010) als Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 3. November 2010 gewertet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob, wie vom Berufungswerber beantragt, die in den monatlichen Gehaltsabrechnungen ausgewiesene "Gefahrenzulage" im Sinne des § 68 EStG 1988 steuerfrei berücksichtigt werden kann.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Gefahrenzulagen insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Unter Gefahrenzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die deshalb gewährt werden, weil die von einem Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten *überwiegend* unter Umständen erfolgen, die 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.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden (vgl. § 68 Abs. 5 EStG 1988).

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt/Knörzer, EStG¹⁰, § 68, Tzen 10 ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, Tz 37 zu § 68 EStG 1988; siehe auch Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in: ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Gefahrenzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen gleichzeitig erfüllt sein müssen. Liegt nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt die Begünstigung nicht in Betracht.

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 Lohn-

bestandteil angesprochen wird, macht deutlich, dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Tätigkeit, die etwa mit einer Gefahr des Arbeitgebers verbunden ist, für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist (funktionelle Voraussetzung).

Zusätzlich zur erstgenannten Voraussetzung ist für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer weiteren, 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 Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Pauschalierte Zulagen 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.

Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht weiters nur dann, 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 werden (formelle Voraussetzung).

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Ansicht des Finanzamtes, dass ein Teil der beschriebenen Tätigkeit, nämlich konkret das Öffnen der Gasdruckzylinder, mit einer im Gesetz umschriebenen Gefahr verbunden ist (vgl. dazu die Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2010; das Finanzamt ging davon aus, dass "nur" die funktionelle und die formelle Voraussetzung nicht vorgelegen seien).

Es ist aber bei der Frage, ob Gefahrenzulagen gemäß § 68 EStG steuerfrei behandelt werden können, weiters zu prüfen, ob diese Arbeiten **überwiegend** unter Umständen erfolgen, die 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 (vgl. zB VwGH 30.1.1991, 90/13/0102). Die Frage einer außerordentlichen Gefahr ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage erhalten hat (gegenständlich: Monat), zu prüfen, ob sie überwiegend (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird) eine Gefahr bewirken. Wenn die mit einer Gefahr verbundenen Tätigkei-

ten nur einen geringen Teil der Gesamttätigkeit des Arbeitsnehmers ausmacht, kommt die Begünstigung des § 68 EStG 1988 nicht zum Tragen (vgl. VwGH 8.2.1989, 88/13/0088; VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Gegenständlich hat der Berufungswerber in Beantwortung des Ersuchsschreibens des Finanzamtes vom 2. September 2010 mit Schreiben vom 17. September 2010 bekannt gegeben, dass er im Streitjahr insgesamt 2064 Stunden (48 Wochen x 43 Stunden) gearbeitet habe. Dabei habe er ca. **50 Stunden im Monat** unter gefährlichen Umständen (Öffnen der Gasdruckzylinder) gearbeitet. Rechnet man gegenständlich jeden Monat mit vier Wochen und diese mit je fünf Arbeitstagen ergeben sich 20 Arbeitstage im Monat. 20 Arbeitstage multipliziert mit 8,6 Stunden pro Arbeitstag (43 Stunden : 5 Arbeitstage pro Woche) ergeben 172 Arbeitsstunden im Monat. Davon, dass der Berufungswerber in zeitlicher Hinsicht überwiegend unter gefährlichen Umständen gearbeitet hat, könnte folglich erst dann gesprochen werden, wenn der Berufungswerber mehr als 86 Stunden (172 Arbeitsstunden : 2) im Monat unter gefährlichen Umständen gearbeitet hätte. Dies hat er aber nicht getan; er hat laut seinen eigenen Angaben nur ca. 50 Stunden im Monat unter gefährlichen Umständen gearbeitet.

Da der Berufungswerber im Streitjahr nicht überwiegend unter gefährlichen Umständen gearbeitet hat, konnte die "Gefahrenzulage" nicht gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Juli 2011