



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gmd., Str., vom 13. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 21. März 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 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 S, B, als LKW-Fahrer beschäftigt.

Mit Bescheid vom 21. März 2011 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2010.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 21. März 2011 erhobenen Berufung vom 13. April 2011 brachte der Berufungswerber vor, dass er die Berücksichtigung der Schmutz- und Erschwerniszulage in Höhe von 2.170,81 € beantrage. Er sei als LKW-Fahrer für Stahltransporte zu Baustellen besonderen Gefahren und auch Schmutz ausgesetzt.

Er legte gleichzeitig ein Schreiben seiner Arbeitgeberin vom 4. April 2011 vor, mit welchem sie bestätigte, dass der Berufungswerber eine Schmutz- und Gefahrenzulage erhalte, weil er Stahltransporte zu Baustellen mache, bei denen er besonderen Gefahren und auch Schmutz ausgesetzt sei.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [das Finanzamt ersuchte den Berufungswerber, eine detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung, aus welcher hervorgehen solle, welche Tätigkeit im Streitjahr (Fahrtätigkeit, Ladetätigkeit etc.) in welchen zeitlichen Ausmaß pro Tag, pro Woche und pro Monat ausgeübt worden sei und worin genau die Gefahr bei dieser Art von Tätigkeit liege, den Arbeitsvertrag und die monatlichen Lohnzettel vorzulegen (vgl. Schreiben des Finanzamtes vom 15. April 2011)] legte der Berufungswerber ein Lohnkonto, einen Einzelarbeitsvertrag und ein Schreiben seiner Arbeitgeberin mit folgendem Inhalt vor:

*"H ist seit seiner Anstellung bei uns als Stückgut-Chauffeur im Bereich Stahltransporte beschäftigt. Er hat eine Wochensollarbeitszeit von 45 Stunden. Von dieser Zeit ist er ungefähr 60% mit LKW fahren beschäftigt und 40% mit dem Be- und Abladen von Stahl auf den verschiedenen Baustellen. Da das Be- und Abladen auf Baustellen mit besonderen Gefahren und Schmutz verbunden ist, erhält H eine Schmutz- und Gefahrenzulage."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte es aus, dass aus der Arbeitsplatzbeschreibung hervorgehe, dass der Berufungswerber ausgehend von einer wöchentlichen Arbeitszeit von 45 Stunden 60% der Zeit mit Fahren und 40% der Zeit mit Be- und Entladen von Stahl beschäftigt gewesen sei. Bei Vorliegen eines solchen Sachverhaltes könne aber nicht davon gesprochen werden, dass der Berufungswerber überwiegend mit Be- und Entladen von Stahl beschäftigt gewesen sei. Außerdem liege im Vergleich mit den sonst üblichen Arbeitsbedingungen in dieser Berufssparte keine besondere Erschwernis, Verschmutzung oder Gefahr vor.

Mit Schreiben vom 8. August 2011 (welches das Finanzamt als Vorlageantrag gewertet hat) brachte der Berufungswerber vor, dass er mit dem LKW mit Planabdeckung im Nahbereich zustelle, dass seine Tätigkeit zum großen Teil neben dem Fahren auch aus Be- und Entladen von Stahl, Blechen und Trägern bestehe, dass das Beladen in der Halle von der Firma 'Q' mit dem Kran erfolge, dass das Abladen vor Ort je nach Kunde sehr unterschiedlich sei, dass die Ware von ihm auf der Ladefläche abgedeckt und losgebunden werden müsse, dass er beim Abladen mithelfen müsse ("Anhängen der Last oder Aufladen auf Stapler oder Anhängen am Kran"), dass diese Tätigkeit sehr wohl mit Schmutz und Gefahren ("Sturzmöglichkeit, Einklemmen, Quetschgefahr") verbunden sei, dass diese Arbeit bei Nässe, Hitze und Kälte erfolge, dass diese Arbeit eine körperlich schwere Arbeit sei, dass er unlängst einen Arbeitsunfall erlitten habe, bei dem seine Hand durch einen kippenden Träger geprellt und die Sehne verletzt worden sei, dass die Stahlträger, Bleche und Eisenteile ölig oder rostig seien und dass seine Arbeiten im Vergleich zu den üblichen Arbeiten eines LKW-Fahrers in einem größeren Ausmaß verschmutzend und gefährlich seien.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Berufungswerber ist in der Schweiz als Fahrer von Stahltransportern beschäftigt. Neben der Lenktätigkeit ist er auch mit dem Be- und Entladen des LKWs beschäftigt. Von der Gesamtarbeitszeit entfallen 60% auf die Lenktätigkeit und 40% auf die Ladetätigkeit. Die Schweizer Arbeitgeberin hat die Schmutz- und Gefahrenzulage nur für die Arbeiten im Zusammenhang mit dem Be- und Entladen des LKWs gezahlt.

Strittig ist, ob, wie vom Berufungswerber beantragt, die im Lohnausweis für das Streitjahr ausgewiesene Schmutz- und Gefahrenzulage im Sinne des § 68 EStG 1988 steuerfrei berücksichtigt werden kann.

Schmutz- und Gefahrenzulagen sind insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei (§ 68 Abs. 1 EStG 1988).

Unter Schmutz- und 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

- in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken und
- 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 (§ 68 Abs. 5 EStG 1988).

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt/Knörzer, EStG<sup>10</sup>, § 68, Tz 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 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.

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 Lohnbestand-

teil 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 (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. Pauschalisierte Schmutz- 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.

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 wird (formelle Voraussetzung).

Bei der Prüfung der Frage, ob der Steuerpflichtige während der Arbeitszeit mit Arbeiten betraut war, die eine **erhebliche Verschmutzung** zwangsläufig bewirkten und eine **außerordentliche Gefahr** darstellten, 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 benutzten 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 (Be- und Entladen des Stahltransporters) ist weder ident noch vergleichbar mit einer der im zitierten Erlass angeführten Arbeiten.

Zum Vorbringen, dass er beim Entladen der Ladung einer Gefahr ausgesetzt sei, dass diese Arbeit bei Nässe, Hitze, Kälte erfolge, dass diese Arbeit durchaus mit körperlich schwerer Arbeit zu tun habe und dass er unlängst einen Arbeitsunfall erlitten habe, ist zu sagen, dass Gefahrenzulagen nur bei Vorliegen einer im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentlichen Gefahr steuerbegünstigt sind. Den Begriff der außerordentlichen Gefahr umschreibt das Gesetz selber nicht. Anhaltspunkte für eine Begriffsbestimmung bietet gleichfalls der vorgenannte Erlass. Im Vergleich mit den im genannten Erlass aufgezählten Tätigkeiten weisen die Arbeiten des Berufungswerbers aber auch keine zulagenwürdige Gefährdungskomponente auf (laut dem vorgenannten Erlass ist bei folgenden Arbeiten eine Gefahrenzulage gerechtfertigt: Arbeiten, die unter gesundheitsschädlicher Einwirkung giftiger Gase, Dämpfe oder Säuren geleistet werden müssen oder die mit einer stärkeren Staubentwicklung verbunden sind, Arbeiten mit Sprengöl und Sprengstoffen, Arbeiten im Entminungsdienst, Arbeiten an Gasbehältern, auf Glasdächern, Entrostungsarbeiten mit Sandstrahlgebläsen oder Hämmer, Ablaugen, Abbeizen und Abbrennen alter Farbanstriche, Karbolineumanstrich, Spritzarbeiten mit Kalkfarben und Silikatfarben sowie solche mit Zellulose, Öl- und Lackfarben, Zyanhärten, Waschen mit Benzin, Terpentin und Petroleum, Arbeiten mit Blei udgl., Arbeiten unter Einwirkung von Hitze, Kälte oder Nässe, Arbeiten im Wasser oder Schlamm und erheblicher Staubentwicklung; Arbeiten an Türmen und auf Giebeldächern, Arbeiten an Brücken und Durchlässen, an Über- oder Unterführungen ohne völlig abgedeckte oder abgezäumte Gerüste und an steinschlag- oder lawinengefährdeten Hängen, Bergungs-, Spreng- und Taucharbeiten im Wasser, sonstige Unterwasserarbeiten, Arbeiten, die mit Rettungsgurt oder Rettungsleinen ausgeführt werden müssen, Kaminarbeiten, schwierige Kopfreparaturen, Arbeiten auf Kunst- und Klettergerüsten, Abbruch- und Demolierungsarbeiten, Arbeiten mit Stacheldraht, Freimontagen, Bauspenglarbeiten, Montage- und Reparaturarbeiten unter elektrischer Spannung, dringende und schwierige Instandsetzungsarbeiten an elektrischen Anlageteilen, Instandhaltungsarbeiten an Hauptdampfleitungen oder an Turbinen und Kolbenmaschinen in heißem Zustand, Schweißarbeiten und andere Arbeiten unter gefährlichen Umständen).

Der Berufungswerber wurde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates beim Be- und Entladen von Stahl 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. Schmutzzulagen sind nicht generell 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. Außerdem birgt jede berufliche körperliche Tätigkeit auch eine gewisse Gefahr bzw. ein gewisses Verletzungsrisiko in sich und sind Gesundheitsgefährdungen, die Witterungseinflüsse mit sich bringen, mit Arbeiten im Freien ganz allgemein verbunden. Die Tätigkeiten des Berufungswerbers (Be- und Entladen des Stahltransporters) sind jedenfalls nicht mit außerordentlichen Gefahren verbunden.

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

Der Vollständigkeit halber ist noch Folgendes zu sagen:

Gegenständlich kommt nicht hinzu, dass nicht davon gesprochen werden kann, dass die Arbeiten (Be- und Entladen von Stahl, Blechen und Trägern), für die der Berufungswerber die Schmutz- und Gefahrenzulage erhalten hat, **überwiegend** unter Umständen erfolgt sind, die in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Berufungswerbers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirkten und 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 seines Leben, seiner Gesundheit oder seiner körperlicher Sicherheit mit sich brachten.

Während die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers bestätigt, dass der Berufungswerber ausgehend von einer wöchentlichen Arbeitszeit von 45 Stunden 60% der Zeit mit Fahren und 40% der Zeit mit Be- und Entladen von Stahl beschäftigt gewesen sei und dass er die strittige Zulage nur für das Be- und Entladen von Stahl erhalte habe, brachte der Berufungswerber im Vorlageantrag am 8. August 2011 vor, dass das Beladen des LKWs in der Halle von der Firma 'Q mit dem Kran erfolgt sei und dass das Abladen vor Ort je nach Kunde aber sehr unterschiedlich gewesen sei, dass die Ware von ihm auf der Ladefläche abgedeckt und losgebunden hätte werden müssen, dass er beim Abladen habe mithelfen müssen ("Anhängen der Last oder Aufladen auf Stapler oder Anhängen am Kran"), dass diese Tätigkeit sehr wohl mit Schmutz (die Stahlträger, Bleche und Eisenteile seien ölig oder rostig) und Gefahr (Sturz-, Quetschgefahr) verbunden gewesen sei.

Selbst wenn einzelne Arbeiten beim Entladen von Stahl als zulagenwürdig angesehen hätten werden können, so hätten diese Arbeiten nur dann gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei berücksichtigt werden können, wenn diese zeitlich gesehen überwiegend ausgeübt worden wären. Die vorigen Ausführungen, sagen aber nichts darüber aus, in welchem jeweiligen zeitlichen Ausmaß die jeweiligen Arbeiten ausgeübt worden sind. Im Übrigen hat schon das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2011 ua. die Feststellung getroffen,

dass der Berufungswerber in zeitlicher Hinsicht nicht überwiegend zulagenwürdige Tätigkeiten verrichtet hat. Dieser Feststellung in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2011 [der nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt (vgl. zB VwGH 29.6.2005, 2000/14/0194)], ist der Berufungswerber jedenfalls nicht entgegengetreten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Oktober 2011