

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., B, Adr., vom 15. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 6. November 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 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 T AG in A beschäftigt. Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 legte der Berufungswerber eine Bestätigung seiner Schweizer Arbeitgeberin vor, wonach im Bruttolohn Schmutz- und Erschwerniszulagen in Höhe von insgesamt 4.025,45 SFr enthalten seien. Er begehrte, diese Zulagen gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei zu belassen.

Mit Ergänzungersuchen vom 18. September 2006 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber, Kopien aller Monatslohnabrechnungen für das Jahr 2005, eine innerbetriebliche Vereinbarung über die Auszahlung der Schmutz- und Erschwerniszulagen, eine genaue Beschreibung, welche Tätigkeit im Jahr 2005 bei der Firma T ausgeübt worden ist und Zeitaufzeichnungen, wann welche verschmutzenden Tätigkeiten ausgeübt worden sind, vorzulegen.

Der Berufungswerber legte neben den monatlichen Gehaltsabrechnungen folgende Schreiben seiner Arbeitgeberin mit nachstehendem Inhalt vor:

"Bestätigung

R ist als Schweißfachmann EWS (European Welding Specialist) Bereichsleiter unserer Schweissereiabteilung im Betrieb T AG, CH.

Hiermit bestätigen wir, wonach in dem im Jahre 2005 ausbezahlten Brutto-Jahreslohn CHF 4'025.45 Schmutz- und Erschwerniszulagen enthalten sind."

"Sehr geehrter Herr Ro,

wir bestätigen Ihnen, dass Sie in unserer Firma T AG als Schweißfachmann EWS (European Welding Spezialist) Bereichsleiter unserer Schweissereiabteilung angestellt sind.

Folgende Arbeiten gehören zu Ihrem täglichen Tätigkeitsbereich:

- Schweißen

- Schweißnähte verputzen mit Schrubb und Schleifmaschine

- Die Ausbildung der Lehrlinge im Bereich Schweisserei

Der produktive Aufwand pro Tag beträgt ca. 4 - 6 Stunden."

Bei der Veranlagung des Berufungsverbers zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 behandelte das Finanzamt die genannten Zulagen nicht nach § 68 EStG 1988 steuerfrei. Begründend führte es aus, dass trotz Ersuchens vom 18. September 2006 weder Aufzeichnungen, wann die verschmutzenden bzw. erschwerenden Tätigkeiten im Jahr 2005 ausgeübt worden seien, noch eine innerbetriebliche Vereinbarung über die Auszahlung der SEG-Zulagen vorgelegt worden sei.

In der gegen den im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheid 2005 erhobenen Berufung vom 15. November 2006 wandte sich der Berufungsverber gegen die Versteuerung der obgenannten Zulagen. Er legte seiner Berufung erneut die monatlichen Gehaltsabrechnungen und die oben genannten Schreiben seiner Schweizer Arbeitgeberin vor.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2007 als unbegründet ab. Begründend führte es im Wesentlichen dazu aus, dass im Wege der Berufung keine neuen Unterlagen beigebracht worden seien, die eine begünstigte Besteuerung der im Lohnzettel als SEG-Zulagen ausgewiesenen Bezüge zugelassen hätten. Voraussetzung für eine begünstigte Behandlung von pauschalierten Zulagen nach § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 sei, dass der Finanzbehörde nachgewiesen werde, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet worden seien. Es seien keine Aufzeichnungen der Firma T vorgelegt worden, wann die verschmutzenden bzw. erschwerenden Tätigkeiten im Jahr 2005 ausgeübt worden seien. Eine gleichfalls angeforderte innerbetriebliche Vereinbarung über die Auszahlung der SEG-Zulagen sei ebenfalls nicht beigebracht worden.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2007, welches das Finanzamt als Vorlageantrag gewertet hat, brachte der Berufungswerber lediglich vor, dass er, entgegen den Ausführungen des Finanzamtes, alle gewünschten Unterlagen beigebracht habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bis 4.940,00 S (360,00 €) monatlich steuerfrei. 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 der herrschenden Lehre (vgl. Doralt/Knörzer, EStG¹⁰, § 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-, Erschwernis- 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 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 (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 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.

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; vgl. § 68 Abs. 5 Z 1 - 7 EStG 1988).

Die Prüfung des Vorliegens einer lohngestaltenden Vorschrift bzw. die Prüfung der Frage, ob innerbetrieblich allen Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern Zulagen ausbezahlt werden, ist quasi als erster Schritt auf dem Weg zur Begünstigung zu qualifizieren. Durch die Bindung der Schmutz- und Erschwerniszulagen an lohngestaltende bzw. innerbetriebliche Vorschriften soll vermieden werden, dass Zulagen durch eine missbräuchliche Gestaltung von individuellen Dienstverträgen festgesetzt werden (vgl. Finanzjournal 3/2005, Seite 83).

Die vorgelegten und vorzitierten Bestätigungen der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers vom 24. März 2006 und vom 26. Oktober 2006 stellen jedenfalls keine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 - 6 EStG 1988 dar. Gegenständlich hat der Berufungswerber auch nicht behauptet, dass die Schmutz- und Erschwerniszulagen aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift bezahlt worden sind. An dieser Stelle sei erwähnt, dass der für allgemein verbindlich erklärte Schweizer Landes-Gesamtarbeitsvertrages für das Metallgewerbe auch gar keine Auszahlung von Schmutz- und Erschwerniszulagen vorsieht (vgl. <http://www.seco.admin.ch/themen/00385/00420/00430/index.html?lang=de>).

Weiters kann davon ausgegangen werden, dass auch keine innerbetriebliche Vereinbarung im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 7 EStG 1988, wonach allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern die entsprechenden Zulagen zu gewähren sind, existiert. Unter einer innerbetrieblichen Gewährung von Zulagen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entweder

eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und den in Betracht kommenden Arbeitnehmern oder eine autonome Festsetzung durch den Arbeitgeber zu verstehen (vgl. VwGH 17.1.1984, 83/14/0189). Die vorliegenden Bestätigungen vom 24. März 2006 und 16. Oktober 2006 betreffend die Schmutz- und Erschwerniszulagen, stellen keine innerbetriebliche Vereinbarung dar. Die Schreiben vom 24. März 2006 und 16. Oktober 2006 stellen lediglich nachträgliche, für steuerliche Zwecke erstellte Bestätigungen über die Tätigkeit des Berufungswerbers im Betrieb seiner Schweizer Arbeitgeberin bzw. über die Zusammensetzung des Bruttolohnes im Jahre 2005 dar.

Da die in den monatlichen Gehaltsabrechnungen für das Streitjahr unter der Bezeichnung "SEG-Zulagen" aufscheinenden Beträge nicht auf lohngestaltenden Vorschriften basieren, war die Voraussetzung formeller Art für die begünstigte Besteuerung der Schmutz- und Erschwerniszulage nicht erfüllt.

Es erübrigt sich daher die Überprüfung der weiteren - oben genannten - Voraussetzungen.

Darüber hinaus ist dem Finanzamt aber auch zuzustimmen, wenn es die begünstigte Besteuerung der bestätigten Schmutz- und Erschwerniszulagen auch mit dem Hinweis verweigert hat, dass - trotz Ersuchens des Finanzamtes - keine Aufzeichnungen vorgelegt worden seien, woraus ersichtlich sei, wann die verschmutzenden bzw. erschwerenden Tätigkeiten im Jahr 2005 ausgeübt worden seien. Der Steuerpflichtige hätte nämlich den Nachweis zu erbringen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden. Pauschalierte Zulagen (wie gegenständlich) können ebenfalls begünstigt besteuert werden. Doch müssten die tatsächlich geleisteten Stunden und die darauf entfallenden Zulagen über eine längere Zeit aufgezeichnet werden; für daran anschließende Lohnzahlungszeiträume wäre nur mehr nachzuweisen, dass sich die Verhältnisse nicht geändert haben (vgl. Doralt/Knörzer, EStG¹⁰, § 68, Tz 18). Gegenständlich hat der Berufungswerber solche Aufzeichnungen jedenfalls nicht vorgelegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. November 2008