



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 1

GZ. RV/0019-F/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RF, CH - W, R 520, vom 26. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 13. März 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr Grenzgänger nach Liechtenstein. Er war ua. bei der Fa. I AG in M beschäftigt. Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 legte er einen Lohnausweis für das Streitjahr vor, wonach im Bruttolohn von 54.296,95 SFr eine Schmutzzulage und eine Gefahrenzulage in Höhe von jeweils 2.200,00 SFr enthalten seien. Er begehrte, diese Zulagen in Höhe von insgesamt 2.750,00 SFr gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei zu belassen.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2003 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber, eine detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung, den Arbeitsvertrag, eine innerbetriebliche Vereinbarung betreffend die Gewährung von Zulagen und die monatlichen Lohnausweise für das Jahr 2001 vorzulegen.

Im Antwortschreiben vom 20. Februar 2003 führte die Arbeitgeberin des Berufungswerbers aus, dass dieser als Abteilungsleiter des Schalttafelbaues beschäftigt sei. Seine Aufgaben würden sämtliche AVOR zu allen durchzuführenden Projekten, Preisvergleiche, Materialbestellungen, Auswahl und Kontrolle des benötigten Materials, Korrespondenz mit Kunden, Händlern, Zulieferern und Planern umfassen. Neben diesen Tätigkeiten sei der Berufungswerber auch in der Produktion von Schaltschränken und Koppelverteilern mit einem

Dauerbelastungsstrom von 8000 A tätig sowie im Ausland mit der Montage dieser Anlagen betraut gewesen. Bei der Montagetätigkeit sei der Berufungswerber erheblich verschmutzt worden. Acht Tonnen schwere Kupferschienen seien unter extremen Umständen (Durchzug, Kälte) von Hand zu bewältigen gewesen. Die Arbeitszeit habe mehr als 14 Stunden täglich umfasst.

Der Berufungswerber legte einen Arbeitsvertrag vom 14. September 2000 samt Zusatzvereinbarung vom 5. September 2000 vor. Die vom Finanzamt angeforderten monatlichen Lohnausweise und die innerbetriebliche Vereinbarung betreffend die Gewährung von Zulagen legte er nicht vor.

Bei der Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für das Jahr 2001 behandelte das Finanzamt die obgenannten Zulagen nicht nach § 68 EStG 1988 steuerfrei, da der Berufungswerber nicht überwiegend mit Arbeiten betraut gewesen sei, die eine erhebliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr zwangsläufig bewirkten.

In der gegen den im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheid 2001 erhobenen Berufung vom 26. März 2003 brachte der Berufungswerber vor, dass er überwiegend (mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit) mit zulagenwürdigen Arbeiten betraut gewesen sei. Seine normale Arbeitszeit habe 4,5 Stunden pro Tag, ds. 1.003,5 Stunden im Jahr, betragen. Davon entfielen auf die Arbeitszeit mit erweitertem Tätigkeitsbereich, wie zB Auslandsmontage, Serviceaufträge, Reparaturen sowie zusätzliche Montagetätigkeiten in der Werkstatt, 580 Stunden im Jahr.

Der Berufungswerber legte weiters ein Schreiben seiner Arbeitgeberin vom 29. April 2003 mit folgendem Inhalt vor:

*"Hiermit bestätigen wir, dass Herr RF in unserem Betrieb als Abteilungsleiter im Schalttafelbau (Halbtagsstelle) eingesetzt war.*

*Sein Aufgabenbereich war Folgender:*

- *Einkauf, Terminierung, Disponieren von Anlagen,*
- *Unterhalt von Werkzeug, Reparaturen,*
- *Führung der Mitarbeiter*

*Herr RF führte jedoch zusätzlich noch Montagearbeiten im Ausland durch sowie Reparaturen und Montage in der Werkstatt, die über seine normale Arbeitszeit hinausging.*

*Im Überblick:*

- *Im Jahr 2001 normale Arbeitszeit 1003,5 Stunden*
- *Davon 580 Stunden im Ausland*

*Die Auslandstätigkeiten erstreckten sich vom Januar bis zum Dezember (4 x BRD, 7 x Schweiz, 3 x Italien, 1 x Schottland, 2 x Norwegen)"*

Mit Schreiben vom 27. Mai 2003 hat das Finanzamt die liechtensteinische Arbeitgeberin des Berufungswerbers ersucht, eine detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung vorzulegen, bekannt zu

geben, wie oft er im Ausland tätig war und wie oft und wie lange die Arbeiten unter erschwerten Bedingungen erfolgt seien.

Die Arbeitgeberin des Berufungswerbers führte im entsprechenden Antwortschreiben vom 3. Juli 2003 Folgendes aus:

Der Berufungswerber sei als Abteilungsleiter halbtags beschäftigt gewesen. Zu seinen Aufgaben gehörte der Einkauf, die Terminierung, das Disponieren der Schaltanlagen und Aufträge, der Unterhalt von Werkzeug, die Organisation von Reparaturen von Maschinen und die Führung und Einplanung der Monteure im Schalttafelbau.

Er habe sich an fünf Tagen mit je 12 Arbeitsstunden und an einem Tag mit 24 Arbeitsstunden in der BRD, an sechs Tagen mit je 18 Arbeitsstunden und an vier Tagen mit je 12 Arbeitsstunden in Norwegen, an fünf Tagen mit je 18 Arbeitsstunden in Schottland, an drei Tagen mit je 18 Arbeitsstunden, an zwei Tagen mit je 14 Arbeitsstunden und an zwei Tagen mit je 12 Arbeitsstunden in Italien und an zwei Tagen mit je 18 Arbeitsstunden, an drei Tagen mit je 14 Arbeitsstunden, an einem Tag mit 13 Arbeitsstunden und an einem Tag mit 12 Arbeitsstunden in der Schweiz aufgehalten.

Während der Auslandszeiten sei der Berufungswerber mit dem Aufbau, der Koordination, dem Transport und der Abnahme von Hauptstromversorgungssystemen von 8000 A bis 2000 A beschäftigt gewesen. Allein die geleisteten Auslandsstunden seien über die normale Halbtageszeit hinausgegangen. Der Berufungswerber sei auf offenen Baustellen, die sich nicht im Fürstentum befunden hätten, tätig gewesen. Zudem sei er im Betrieb insgesamt 41 Arbeitsstunden mit der Vorbereitung der Aufträge beschäftigt gewesen, wobei diese Arbeitsstunden ab 21.00 Uhr verrichtet worden seien.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2003 als unbegründet ab. Begründend führte es dazu aus, dass aus dem Schreiben der Arbeitgeberin hervorgehe, dass die unter erschwerten Bedingungen ausgeübte Auslandstätigkeit auf das Jahr verteilt geleistet worden sei, weshalb im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum keine zeitlich überwiegende Erschwernis festgestellt werden konnte.

Mit Schreiben vom 26. September 2003 begehrte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***Über die Berufung wurde 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. Doralt<sup>4</sup>, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Tz 10 ff zu § 68 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, EinkommensteuerHandbuch, Tz 37 zu § 68 EStG 1988; siehe auch E. 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.

Die erste Voraussetzung ist **funktionaler** 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.

Um das Vorliegen der obgenannten Voraussetzungen überprüfen zu können, hat der unabhängige Finanzsenat den Berufungswerber mit Schreiben vom 19. November 2004, vom 10. Jänner 2005 und vom 22. Februar 2005 ersucht, eine Kopie des Jahreslohnkontos (welches seine Arbeitgeberin für ihn geführt hat), Kopien der monatlichen Lohnausweise, die Betriebsvereinbarung, in der Einigung über die zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt wurde, Aufzeichnungen, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter zuschlagswürdigen Umständen erfolgte, ergeben, die geänderte Fassung des Arbeitsvertrages vom 14. September 2000 (im Akt ist lediglich jener Arbeitsvertrag abgelegt, worin die wöchentliche Arbeitszeit mit 44,5 Stunden festgelegt worden ist; von einer Halbtagesstelle ist nicht die Rede), Aufzeichnungen über die Normalarbeitsstunden, für welche die Arbeitgeberin keine Zuschläge bezahlt hat sowie eine Aufteilung der Auslandsarbeitsstunden, für welche die Arbeitgeberin Zuschläge bezahlt hat, auf die einzelnen Monate (bei der Beurteilung, ob überwiegend zuschlagsfähige Arbeiten verrichtet worden sind, ist auf den Lohnzahlungszeitraum, das ist ein Kalendermonat, abzustellen) vorzulegen.

Der Berufungswerber hat weder die angeforderten Unterlagen vorgelegt noch hat er zu den obgenannten Schreiben in irgendeiner Weise Stellung genommen. Anhand der vorliegenden Unterlagen war der unabhängige Finanzsenat jedenfalls nicht in der Lage zu prüfen, ob die Voraussetzungen funktioneller und formeller Art für die steuerfreie Behandlung der im Jahreslohnausweis bestätigten Schmutz- und Gefahrenzulage gegeben sind; dazu wäre zumindest die Vorlage von monatlichen Lohnausweisen bzw. einer innerbetrieblichen Vereinbarung oder einer Punktation über die mündliche Übereinkunft betreffend die Gewährung von Zulagen nötig gewesen, zumal aus dem vorgelegten Arbeitsvertrag nicht hervorgeht, dass die Gewährung von Zulagen zwischen der liechtensteinischen Arbeitgeberin und dem Berufungswerber vereinbart worden ist.

Mangels Überprüfbarkeit der funktionellen und formellen Voraussetzung kann dahin gestellt bleiben, ob die materielle Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung im Sinne der obigen Ausführung vorliegt.

Der Vollständigkeit halber ist jedoch zur Feststellung des Finanzamtes, dass die obgenannten Zulagen nicht nach § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden könnten, da der Berufungswerber nicht **überwiegend** mit zulagenwürdigen Arbeiten betraut gewesen sei, Folgendes zu sagen:

Nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen steuerlich begünstigt, wenn die Arbeiten überwiegend unter den im Gesetz angeführten besonders belastenden Umständen erfolgen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 24.6.2001, 2000/15/0066; VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052) genügt zB die Erschwernis der Tätigkeit allein nicht, sondern die außerordentlich belastenden Tätigkeiten müssen bezogen auf die gesamten von Arbeitnehmern zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes iSd § 77 EStG 1988 (Monat) überwiegen. Zur Prüfung der Frage, ob der Berufungswerber tatsächlich mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) unter zulagenwürdigen Umständen gearbeitet hat, wäre erstens notwendig gewesen, die vorliegenden Unstimmigkeiten betreffend des Beschäftigungsausmaßes auszuräumen. Während die Arbeitgeberin des Berufungswerbers nämlich bekannt gab, dass der Berufungswerber im Jahr 2001 "auf einer Halbtagestelle" eingesetzt worden sei (vgl. Schreiben vom 29. April 2003), ist im vorliegenden Arbeitsvertrag, welcher erst im September 2000 abgeschlossen worden war, nicht von einer Halbtagesstelle die Rede, sondern wurde unter Punkt 3. "Wöchentliche Arbeitszeit" festgelegt, dass diese 43 Stunden + 1,5 Stunden Vorholzeit beträgt. Der Berufungswerber hat trotz Schreiben vom 19. November 2004 (E-Mail), vom 10. Jänner 2005 und vom 22. Februar 2005 dazu weder Stellung genommen noch hat er eine allfällige Zusatzvereinbarung betreffend die Abänderung des Beschäftigungsausmaßes vorgelegt. Zweitens wäre zur zweifelsfreien Klärung der strittigen Frage nötig gewesen, dass der Berufungswerber eine Aufteilung der Auslandsarbeitsstunden vorlegt, aus welcher ersichtlich ist, wie oft er im Monat zuschlagsfähige Arbeiten verrichtet hat. Da trotz der entsprechenden Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates weder die Unstimmigkeiten ausgeräumt worden sind noch eine Aufteilung der Auslandsarbeitsstunden auf die einzelnen Monate vorgelegt worden ist, kann dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es angenommen hat, dass der Berufungswerber im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend mit zulagenwürdigen Arbeiten betraut gewesen ist.

Feldkirch, am 21. März 2005