



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0009-F/04

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HS, S, W-Gasse 7 A, vom 12. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 28. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt:		21.716,63 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	30.335,29 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 6.951,66 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €	23.251,63 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		23.251,63 €
Topfsonderausgaben		- 1.460,00 €
Kirchenbeitrag		- 75,00 €
Einkommen		21.716,63 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		21.716,63 €
ausländische Einkünfte		3.994,94 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		25.711,57 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		6.870,35 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		5.724,42 €
Durchschnittssteuersatz		22,26%
Gem. § 33 EStG 1988 22,26% von 21.716,63 €		4.834,12 €

Gem. § 67 (1) u. (2) EStG 1988 6,00% von 3.723,72 €	223,42 €
Einkommensteuer	5.057,54 €
Ausländische Steuer	- 1.237,66 €
Festgesetzte Einkommensteuer	3.819,88 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr Grenzgänger nach der Schweiz. Als Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 legte er einen Lohnausweis der MWFAG für den Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis 28. Februar 2002 und einen Lohnausweis der mWAG für den Zeitraum vom 8. April 2002 bis 31. Dezember 2002 vor, in welchen die Auszahlung von Schichtzulagen für Arbeiten in der Zeit von 6.00 Uhr bis 14.00 Uhr in Höhe von 251,30 SFr bzw. 1.990,00 SFr, für Arbeiten in der Zeit von 14.00 Uhr bis 22.00 Uhr in Höhe von 390,90 SFr bzw. 1.990,00 SFr und für Arbeiten in der Zeit von 22.00 Uhr bis 6.00 Uhr in Höhe von 837,65 SFr bzw. 3.977,00 SFr bestätigt worden ist. Gleichzeitig wurde die Auszahlung einer Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage in Höhe von 141,00 SFr bzw. in Höhe von 705,00 SFr bestätigt. Der Berufungswerber begehrte, die Zulagen in Höhe von insgesamt 6.554,00 SFr steuerfrei zu belassen.

Mit Vorhalt vom 7. Oktober 2003 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber, die Monatslohnabrechnungen, die Arbeitszeiterfassung, eine genaue Tätigkeitsbeschreibung und Aufzeichnungen, aus welchen hervorgehe, wann welche zulagenwürdigen Arbeiten ausgeführt worden seien, vorzulegen und bekannt zu geben, welche Tätigkeiten er bei seiner Schweizer Arbeitgeberin verrichtet habe.

Der Berufungswerber legte die Monatslohnabrechnungen und ein Schreiben der mWAG vor, in welchem diese bestätigte, dass der Berufungswerber in der Zeit vom 8. April 2002 bis 31. Dezember 2002 als Mitarbeiter im Schichtbetrieb beschäftigt gewesen sei. Die Maschinen der Kunststoffprofilherstellung liefen durchgehend im Dreischichtbetrieb. Der Berufungswerber sei im Turnus in den drei Schichten eingesetzt worden. Die Schichtzulage sei in den monatlichen Lohnzahlungen enthalten.

Das Finanzamt versagte in der Folge mit dem im Spruch genannten Bescheid den Zulagen die Steuerfreiheit gemäß § 68 EStG 1988.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 28. Oktober 2003 erhobenen Berufung vom 12. November 2003 begehrte der Berufungswerber die Zulagen steuerfrei zu belassen. Der Berufungswerber legte für den Zeitraum vom 8. April 2002 bis 31. Dezember 2002 Zeitaufzeichnungen und ein Schreiben der mWAG vom 6. November 2003 mit folgendem Inhalt vor:

“Nach dem Konkurs der MWFAG im März 2002 hat die neu gegründete Firma mWAG die

Stundenlöhne der Produktionsangestellten in Monatslöhne umgewandelt. Die Schichtzulage der Mitarbeiter in der Kunststoffabteilung wurde mit 20% aufgerechnet. Diese 20% setzen sich aus den folgenden Zuschlägen zusammen:

Schichtzulage für Frühschicht: 15%

Schichtzulage für Spätschicht: 15%

Schichtzulage für Nachtschicht: 30%

Gemäß den Einsatzplänen errechneten wir für die Mitarbeiter in der Kunststoffabteilung eine durchschnittliche Schichtzulage von 20%.“

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2003 als unbegründet ab. Das Finanzamt führte dazu im Wesentlichen aus, dass Zulagen nur dann steuerfrei behandelt werden könnten, wenn diese tatsächlich zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt würden. Gegenständlich jedoch sei anhand der monatlichen Lohnausweise nicht erkennbar, dass tatsächlich neben dem Grundlohn Zuschläge ausbezahlt worden seien.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2003 begehrte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Berufungswerber begehrte, die im Lohnzettel für das Jahr 2002 aufscheinenden SEG-Zulagen sowie die Zuschläge, welche für Nachtarbeitszeiten (19.00 Uhr bis 7.00 Uhr) ausbezahlt worden seien, steuerfrei zu belassen. Weiters wies er darauf hin, dass alle Dienstnehmer im Schichtbetrieb zum Bruttolohn Schicht- bzw. Nachtschichtzulagen in Höhe von 20% erhielten.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2005 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Berufungswerber, eine Kopie des Jahreslohnkontos, eine Betriebsvereinbarung, in der Einigung über die zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagenhöhe erzielt wurde, eine detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung (eine Beschreibung über die verschmutzenden und gefährdenden Tätigkeiten und Angaben über deren zeitliches Ausmaß), Aufzeichnungen, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter zuschlagswürdigen Umständen erfolgte, ergeben, eine Kopie des Arbeitsvertrages oder eine schriftliche Vereinbarung über die Gewährung eines Nachtarbeitszuschlages (bzw. der Schichtzuschläge) und eine Darstellung der Berechnung des Monatslohnes und des Zuschlages für Nachtarbeit (bzw. der Schichtzuschläge) vorzulegen.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2005 führte Frau BL (mWAG) aus, dass von der im Konkurs befindlichen MWAG keine Unterlagen betreffend Lohnabmachungen vorlägen. Aus dem beiliegenden Arbeitsvertrag vom 8. April 2002 zwischen der mWAG und dem Berufungswerber sei erkennbar, dass die Auszahlung einer Schichtzulage vereinbart worden sei. Anhand der beiliegenden Arbeitsverträge aller bei der mWAG beschäftigten Grenzgänger sei ersichtlich, dass der Berufungswerber über den höchsten Bruttolohn verfüge, dass nur der Berufungswerber als Schichtarbeiter eingesetzt werde und als einziger eine Schichtzulage

erhalte. Der Berufungswerber sei mit der Montage der Werkzeuge, mit dem Reinigen und Ausbrennen von Werkzeugen, dem Maschinenunterhalt, der Reparatur und Instandhalten der Maschinen und dem Service der Extrusionsanlagen beschäftigt. Rund 20% der Tätigkeit des Berufungswerbers bestünden aus Aufgaben, die mit einer großen Verschmutzung verbunden seien. Die restliche Arbeitszeit sei er mit Kontroll-, Verpackungs- und Einrichtungsaufgaben beschäftigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Nachtarbeit bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen:

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. Doralt⁴, 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-, 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.

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 Arbeitnehmers 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.

Gegenständlich konnte der Berufungswerber weder das Vorliegen der funktionellen noch der formellen Voraussetzungen nachweisen. Der Berufungswerber konnte keine Betriebsvereinbarung oder sonstige Vereinbarung vorlegen, in der Einigung über die zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt wurde. Anhand der vorgelegten Unterlagen war es nicht möglich nachzuvollziehen, dass tatsächlich neben dem Grundlohn ein Zuschlag für zulagenwürdige Tätigkeiten ausbezahlt worden ist.

Wegen Fehlens 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 dazu aber Folgendes zu sagen:

Aus der Arbeitsplatzbeschreibung vom 20. Juni 2005 ist nicht erkennbar, dass der Berufungswerber im Streitjahr zulagenwürdige Tätigkeiten ausgeführt hat. Der Berufungswerber hat nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates weder Arbeiten verrichtet, die gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen mit einer ganz

wesentlichen Erschwernis verbunden gewesen wären noch Arbeiten durchgeführt hat, die überwiegend unter Umständen erfolgten, die infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich brächten. Was das Vorbringen der Schweizer Arbeitgeberin anlag, dass der Berufungswerber Arbeiten verrichtet habe, die mit einer großen Verschmutzung verbunden gewesen seien, ist zu sagen, dass Schmutzzulagen nicht generell (nach § 68 Abs. 5 EStG 1988) begünstigt sind, 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.

Bei der Prüfung der Frage, ob die verrichteten Arbeiten in der Tat und überwiegend mit einer Verschmutzung im Sinne des § 68 EStG 1988 verbunden sind, 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 Zulagen nur für solche 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 benützten 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 ist weder ident noch vergleichbar mit einer der im zitierten Erlassanhang angeführten Arbeiten. Der Berufungswerber wurde nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz 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.

Hinzu kommt, dass die Schweizer Arbeitgeberin einräumt, dass der Berufungswerber zulagenwürdige Tätigkeiten lediglich im Ausmaß von 20% seiner Gesamtarbeitszeit verrichtet habe. Damit wird das Fehlen einer weiteren Begünstigungsvoraussetzung offensichtlich. Es kann nämlich nicht die Rede davon sein, dass der Berufungswerber in zeitlicher und inhaltlicher Hinsicht überwiegend zulagenwürdige Tätigkeiten verrichtet hat.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2) Zuschläge für Nachtarbeit/Schichtzulage:

Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nachtarbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50%.

Bei den Zuschlägen für Nachtarbeit sieht das Gesetz eine Bindung an lohngestaltende Vorschriften nicht vor. Das Gesetz verlangt für die steuerliche Begünstigung auch nicht, dass diese Zuschläge stets für die Gesamtheit der Arbeitnehmer eines Betriebes oder für eine Gruppe von Arbeitnehmern eines Betriebes gewährt werden. Es muss sich nur nachweislich um Zuschläge für Arbeiten zu den genannten besonderen Zeiten handeln. Auch für die zur Nachtzeit erbrachten Normalarbeitsstunden gilt, dass die Begünstigung des § 68 leg. cit. nur gewährt werden kann, wenn Aufzeichnungen über die Anzahl und zeitliche Lagerung aller Nachtstunden vorliegen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 5 zu § 68 EStG 1988).

In Ansehung der vom Berufungswerber vorgelegten Unterlagen und den Ausführungen seiner Schweizer Arbeitgeberin erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als glaubhaft, dass der Berufungsführer ab April 2002 Nachtarbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 geleistet (der Berufungswerber konnte erst für den Zeitraum ab April 2002 Aufzeichnungen hinsichtlich der in der Nacht geleisteten Arbeitsstunden vorlegen) und für die in der Nacht gelegene Arbeitszeit Zuschläge erhalten hat.

Für Zeiträume, in denen der Arbeitnehmer im Betrieb keine Arbeit leistet (während desurlaubes behält der Arbeitnehmer zwar den Anspruch auf Entgelt, er erbringt im Urlaub aber die durch § 68 Abs 1 EStG 1988 steuerlich begünstigten Leistungen nicht), steht jedoch keine Steuerbefreiung für sonst steuerfreie Nachzuschläge zu.

Gegenständlich errechnet sich somit die Höhe des zu gewährenden steuerfreien Nachzuschlages wie folgt:

[3.977,00 SFr (= Zulage für Arbeiten in der Zeit von 22.00 Uhr bis 6.00 Uhr laut Lohnausweis für den Zeitraum 8. April 2002 bis 31. Dezember 2002) - 1.486,70 SFr (= Zulagen, die auf den 13. und 14. Monatslohn entfallen) = 3.233,90 SFr : 12 Monate x 11 Monate (= anteilige Urlaubszeit) = **2.964,50 SFr** (= steuerfreier Nachzuschlag für Arbeiten in der Zeit von 22.00 Uhr bis 6.00 Uhr für den Zeitraum 8. April 2002 bis 31. Dezember 2002)].

Bezüglich des Zuschlages in Höhe von 1.990,00 SFr, welcher von der Schweizer Arbeitgeberin für Arbeiten in der Zeit von 14.00 Uhr bis 22.00 Uhr (Spätschicht) gewährt worden ist, ist zu sagen, dass der Berufungswerber zwar in zeitlicher Hinsicht Nachtarbeit im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 geleistet hat, es sich aber das konkrete Eingehen auf diesen Zuschlag erübrigt, zumal der Freibetrag in Höhe von 360,00 € pro Monat bereits mit der obigen Schichtzulage (für die Zeit von 22.00 Uhr bis 6.00 Uhr - Nachtschicht)

ausgeschöpft worden ist [360,00 € x 9 Monate (April 2002 bis Dezember 2002) : 12 Monate x 11 Monate = 2.970,00 SFr].

Hinsichtlich des Begehrens des Berufungswerbers, die im Bruttolohn enthaltenen Zuschläge für Nachtarbeit nach Maßgabe des § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern, war daher teilweise statt zu geben.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Juni 2005