

GZ. RV/0118-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war im Berufungsjahr Grenzgänger nach Liechtenstein. Er war dort bei der Fa. I AG in E als Elektriker beschäftigt. Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 legte der Bw. ua. einen Lohnausweis für das Jahr 2001 vom 13. März 2002 vor. Dieser Beilage entsprechend bezog der Bw. ein Jahreseinkommen in Höhe von 69.351,- sFr (brutto), in dem

ua. eine Schmutzzulage und eine Gefahrenzulage in Höhe von jeweils sFr 3.120,- sFr enthalten war. Der Bw. begehrte die steuerfreie Behandlung dieser Zulagen im Sinne des § 68 EStG 1988.

Mit Einkommensteuerbescheid 2001 vom 31. Jänner 2003 berücksichtigte das Finanzamt Feldkirch eine Gefahrenzulage im Ausmaß von 5% des laufenden Lohnes als Zulage im Sinne des § 68 EStG 1988.

Mit der gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung legte der Bw. eine "detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung" seiner Arbeitgeberin vom 13. Februar 2003 vor. Darin führte seine Arbeitgeberin ua. aus, dass der Bw. im Tiernahrungssektor tätig sei und auf Grund der beschriebenen Arbeitsbedingungen und des ständigen Termindruckes des Auftraggebers, eine Schmutz- und Erschwerniszulage in vollem Umfang gerechtfertigt sei. Mit Schriftsatz vom 19. Februar 2003 wandte sich der Bw. dagegen, dass die im Lohnausweis 2001 enthaltenen Schmutz- und Gefahrenzulagen lediglich mit 5% des Jahresverdienstes berücksichtigt worden sei. Begründend führte er dazu aus, dass es erwähnenswert sei, dass sich seine Hauptaufgabenbereiche in Geschossen abspielten, die eine Raumtemperatur von 40 bis 45°C aufweisen würden.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2003, auf deren gesonderte (zusätzliche) Bescheidbegründung vom 24. März 2003 verwiesen wird, stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 18. April 2003 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag wandte sich der Bw. gegen die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Schmutzzulage und verwies diesbezüglich auf die beigelegte "ergänzende Detailarbeitsplatzbeschreibung" seiner Arbeitgeberin vom 15. April 2003.

Im Rahmen eines Ergänzungsverfahrens (vgl. die diesbezüglichen Schreiben des Finanzamtes vom 5. Juni 2003 bzw. vom 7. Juli 2003) wurde der Bw. einerseits darüber informiert, dass Zulagen nur dann steuerfrei behandelt werden könnten, wenn sie neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn gewährt würden und der Arbeitnehmer überwiegend (in zeitlicher Hinsicht) mit Arbeiten betraut sein müsse, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirkten. Andererseits wurde er dementsprechend aufgefordert, die Monatslohnzettel des Jahres 2001 vorzulegen und durch eine Bestätigung der Arbeitgeberin nachzuweisen, in welchem zeitlichen Ausmaß welche schmutzzulagenwürdigen Tätigkeiten verrichtet worden sind.

Im Rahmen eines Telefonates gab der Bw. dem Finanzamt am 14. Juli 2003 schließlich bekannt, dass er keine Unterlagen mehr beibringen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 4.940,- S (360,- €) monatlich steuerfrei.

Nach Abs. 5 des § 68 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- 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 Bekleidung 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.

Nach Lehre und Rechtsprechung müssen die nach § 68 EStG 1988 begünstigten Zulagen und Zuschläge **zusätzlich** zu nicht begünstigtem Grundlohn gezahlt werden. Sie betragen grundsätzlich nur einen Bruchteil des "reinen" Stundenlohnes. Diese Zulagen und Zuschläge werden somit neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn entweder mit einem festen Betrag oder in Prozentsätzen des Arbeitslohnes gewährt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Rz 2.1 zu § 68 EStG 1988 und die dort zitierte Rechtsprechung; Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Rz 10 f zu § 68 EStG 1988). 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.

Nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind diese Zulagen außerdem nur insoweit begünstigt, als der Arbeitnehmer auch tatsächlich Tätigkeiten verrichtet, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die

gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen. Der Arbeitnehmer muss also während der (gesamten) Arbeitszeit **überwiegend** (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum) mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr zwangsläufig bewirken. Die Möglichkeit der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr kann nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Gesamttätigkeit des Arbeitnehmers ausmacht.

Um das Vorliegen dieser Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Der Behörde ist in diesem Fall - in diesem Zusammenhang wird auch auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten hingewiesen - anhand von Aufzeichnungen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und **wann** sie geleistet wurden (VwGH 30.1.1991, 90/13/0102; VwGH 13.10.1999, 94/13/0008; VwGH 27.6.2000, 99/14/0342; siehe auch Doralt⁴, a.a.O., Rz 12 zu § 68 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, a.a.O., Rz 3.1 sowie Rz 3.5 zu § 68 EStG 1988).

Im Berufungsfall hat das Finanzamt im Hinblick auf die geltend gemachte Gefahrenzulage in unstrittiger Weise grundsätzlich das Vorliegen jener Voraussetzungen bejaht, an die § 68 EStG 1988 die begünstigte Besteuerung von Zulagen knüpft. Das Finanzamt hat in weiterer Folge überprüft, ob das Ausmaß der Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit, der der Bw. bei der Verrichtung seiner Arbeit unterlag, durch die gewährte Zulage nicht unangemessen hoch abgegolten worden ist und ist dabei zum Ergebnis gelangt, dass diese Zulage (Gefahrenzulage in Höhe von 3.120,- sFr) nur insoweit als angemessen angesehen werden und demnach begünstigt besteuert werden kann, als sie 5% des laufenden Lohnes (excl. Nichtleistungslöhne) nicht übersteigt (d.s. im konkreten Fall 2.400,91 sFr). Bei der Angemessenheitsprüfung hat das Finanzamt zu Recht auf vergleichbare branchenübliche Zahlungen im Inland zurückgegriffen, was vom Bw. im Vorlageantrag im Übrigen auch nicht mehr bekämpft wurde.

Im gegenständlichen Berufungsfall war (noch) strittig, ob die geltend gemachte Schmutzzulage steuerfrei belassen werden kann.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 5. Juni 2003 wurde der Bw. - wie oben bereits erwähnt - erfolglos ersucht, die Monatslohnzettel des Jahres 2001 vorzulegen und durch eine Bestätigung der Arbeitgeberin nachzuweisen, in welchem zeitlichen Ausmaß welche schmutzzulagenwürdigen Tätigkeiten verrichtet worden sind.

Wie sich aus dem Jahreslohnzettel 2001 der Arbeitgeberin des Bw. ergibt, versteht diese die dem Bw. scheinbar gezahlten Zulagen als "Schmutz- und Gefahrenzulagen". In der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung vom 13. Februar 2003 wird wiederum ausgeführt, dass die dort beschriebenen Arbeitsbedingungen und der ständige Termindruck des Auftraggebers eine "Schmutz- und Erschwerniszulage" in vollem Umfang rechtfertigen würden.

Abgesehen davon, dass die Arbeitgeberin des Bw. offenbar nicht unterscheidet, aus welchem Grund dem Bw. im Streitjahr die in Rede stehenden Zulagen bezahlt worden sind, konnte die Abgabenbehörde zweiter Instanz durch die Nichtvorlage der monatlichen Lohnzettel nicht verlässlich davon ausgehen, dass die Arbeitgeberin des Bw. diesem losgelöst von seinem Grundlohn bzw. zusätzlich zu diesem die in Rede stehenden Zulagen gezahlt hat.

Durch die mangelnde Bereitschaft des Bw. zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen, wäre es der Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst für den Fall, dass unstrittig gewesen wäre, dass der Bw. die Zulagen tatsächlich zusätzlich zum Grundlohn erhalten hatte und dass einer oder mehrere der drei Gründe (erhebliche Verschmutzung, außerordentliche Erschwernis, zwangsläufige gesundheitliche Gefahr) vorgelegen hätten, mangels Kenntnis des zeitlichen Umfanges der einzelnen Komponenten bzw. der tatsächlich unter zuschlagswürdigen Umständen verrichteten Arbeitsstunden nicht möglich gewesen, von steuerfreien Zulagen im Sinne des § 68 EStG 1988 auszugehen. Der Bw. hat im gegenständlichen Verfahren weder ein konkretes Vorbringen erstattet, aus welchem sich ein Überwiegen im obgenannten Sinn ergibt, noch entsprechende, ein solches Überwiegen darlegende Aufzeichnungen vorgelegt. Der Abgabenbehörde zweiter Instanz war es dadurch verwehrt, auf der Grundlage eines eindeutigen Sachverhaltes zu beurteilen, ob - und bejahendenfalls in welchem Umfang - im Berufungsfall die gesetzlich geforderten Voraussetzungen vorlagen, um die in Rede stehenden Zulagen ganz oder teilweise als steuerfreien Lohnbestandteil zu behandeln.

Gesamthaft gesehen kann sich der Bw. daher nicht als beschwert erachten, wenn das Finanzamt (nur) eine Gefahrenzulage im Ausmaß von 5% des laufenden Lohnes als begünstigte Zulage im Sinne des § 68 EStG 1988 in Ansatz gebracht hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, 10. Oktober 2003