



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 2

GZ. RV/0210-F/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf, ADR, vom 19. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 25. Juni 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **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 Berufungsführer arbeitete im Jahr 2002 als Kommissionierer im B-Warenlager und im Kiosk der Firma H in S.

Im Jahreslohnzettel war eine Erschwernis- und Schmutzzulage in Höhe von 2.280,00 CHF ausgewiesen.

Mit Vorhalt vom 14.4.2004 ersuchte das Finanzamt Bregenz den Berufungsführer ua um Vorlage einer Tätigkeitsbeschreibung.

Laut Anruf der Ehegattin des Berufungsführers arbeitete der Berufungsführer im Kiosk der Firma H. Weiters legte der Berufungsführer eine Bestätigung der Firma H vor, dass er als Mitarbeiter in der Produktion beschäftigt sei.

Im Einkommensteuerbescheid vom 25.6.2003 wurde die Erschwernis- und Schmutzzulage nicht begünstigt besteuert.

In der Berufung vom 19.7.2003 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass er als Lagerarbeiter die Aufgabe habe, die angelieferte bzw verarbeitete Ware zu stapeln und den Vorschriften entsprechend in Evidenz zu halten. Laut Aufzeichnungen der SUVA staple und verarbeite jeder Arbeiter täglich zwischen 30 und 40 Tonnen an Gütern händisch. Dass bei dieser Tätigkeit die Verschmutzung nicht unwesentlich sei, ergebe sich zwangsläufig. Weiters müsse er anführen, dass auf Grund der erschwerten Bedingungen viele Arbeiter in Frühpension gehen müssten. Was seine Tätigkeit als Kioskarbeiter betreffe, so handle es sich dabei um eine Nebentätigkeit von wöchentlich zwei mal eineinhalb Stunden.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 25.7.2003 im Wesentlichen aus folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

Die Steuerfreiheit von Erschwerniszulagen setze voraus, dass eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliege. Der Vergleich zu den allgemein üblichen müsse innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden. Wie in der Berufung ausgeführt sei es durchaus üblich, dass bei Lagerarbeiten eine Verschmutzung eintrete und eine körperliche Belastung vorhanden sei. Um die Begünstigung gemäß § 68 EStG zu erhalten müsse die Verschmutzung und körperliche Belastung im Verhältnis zu den vergleichbaren Arbeitsbedingungen ein erhebliches Ausmaß darstellen. Das sei laut Arbeitsplatzbeschreibung nicht der Fall. Zudem sei die Zulage pauschal verrechnet und nicht auf die Stunden beschränkt, in denen der Berufungsführer nach seiner Ansicht eine erschwerte oder verschmutzende Tätigkeit tatsächlich verrichtet habe.

Im Vorlageantrag vom 8.8.2003 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen ergänzend vor, dass seine Arbeitsbedingungen sicher nicht den üblichen Lagerarbeiterbedingungen entsprechen und seinen Arbeitskollegen die beim Finanzamt Feldkirch veranlagt werden, die oben beschriebene steuerfreie Zulage anstandslos zuerkannt würde.

Eine Rückfrage beim Finanzamt Feldkirch hat ergeben, dass das Finanzamt Feldkirch Mitarbeitern der Firma H auf Grund eines über eine Betriebsbesichtigung der Firma H im Jahr 1990 durch den damaligen Fachbereichsleiter Einkommensteuerrecht und den damaligen

Leiter des Arbeitgeberreferates erstellten Aktenvermerkes, SEG-Zulagen steuerlich begünstigt behandelt. Der Aktenvermerk wurde mittels Telefax dem UFS übermittelt und hat folgenden Wortlaut:

**"AKTENVERMERK**

*Über das mit Herrn M, Personalreferent der H, S in den dortigen Betriebsräumen am 24. April 1990 geführte Gespräch.*

*Thema des Gesprächs bildeten die von der Firma H gewährten SEG-Zulagen nach § 68 EStG. Zu diesem Zweck wurde eine Betriebsbesichtigung durchgeführt. Der Leiter des Arbeitgeberreferates, G hat an dieser Betriebsbesichtigung teilgenommen.*

*Die von der H den einzelnen Mitarbeitern gewährten Zulagen bestehen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zurecht. Die Höhe der Zulagen bewegen sich zwischen 0 und 10% und sind von der Firma entsprechend den einzelnen Arbeitsplatzbedingungen gewährt worden. Bei den Zulagen handelt es sich zum überwiegenden Teil um Schmutz- und / oder Erschwerniszulagen (Lärm, Hitze, Kälte, Nässe). Die Zulagen wurden 12 mal gewährt, d.h., dass bei der Veranlagung 1/12 zu streichen ist."*

Dieser Aktenvermerk wurde dem Finanzamt Bregenz übermittelt.

Mit Vorhalt vom 18. Mai 2004 ersuchte der UFS den Berufungsführer folgende Fragen zu beantworten und die Antworten vom Arbeitgeber bestätigen zu lassen:

*"Welche Tätigkeit üben Sie bei der Firma H aus?*

*Sind Sie dabei Hitze, Kälte, Lärm, Schmutz oder Nässe ausgesetzt?*

*Werden für vergleichbare Tätigkeiten sämtlichen Arbeitnehmern der Firma H Erschwernis- und Schmutzzulagen gewährt?*

*Laut Aktenvermerk vom 7.5.1990 bewegen sich die von der H den einzelnen Mitarbeitern gewährten Zulagen zwischen 0% und 10% und werden von der Firma entsprechend den einzelnen Arbeitsplatzbedingungen gewährt. Hat sich an dieser Praxis etwas geändert?"*

Der Berufungsführer legte ein Schreiben der Firma H vom 7.6.2004 vor, wonach ihm die Firma H folgendes bestätigt:

*"Sie sind bei uns als Mitarbeiter Betriebslogistik zuständig für die Betreuung des Liquidationslagers und des Mitarbeiter-Kioskes.*

*Sie sind durch Ihre Tätigkeit regelmässig, Hitze, Kälte, Lärm, Schmutz und Nässe ausgesetzt. Mitarbeiter die in ähnlichen Funktionen der H, S, tätig sind erhalten ebenfalls eine Erschwernis- und Schmutzzulage.*

*Die Handhabung der Zulagen in der H, S, hat sich zum Aktenvermerk vom 7.5.1990 nicht verändert."*

Am 22. Juni übermittelte der UFS dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

*"In der von Ihnen vorgelegten Tätigkeitsbeschreibung wird vorgebracht, dass Sie als Mitarbeiter des Liquidationslagers und des Mitarbeiter-Kioskes regelmäßig Hitze, Kälte, Lärm, Schmutz und Nässe ausgesetzt sind. Es widerspricht der Erfahrung des täglichen Lebens, dass in einem Lager eines Lebensmittel verarbeitenden Betriebes Lärm, Schmutz und Nässe herrscht. Zudem ist es widersprüchlich, dass Sie Hitze und Kälte ausgesetzt sind. Sie werden daher ersucht binnen drei Wochen nach Erhalt dieses Schreibens eine detaillierte Beschreibung ihrer Tätigkeit, der vorhandenen Hilfsmittel und der Umstände die an ihrem Arbeitsplatz herrschen dem UFS vorzulegen. Andernfalls wird die Berufung als unbegründet abgewiesen."*

Der Berufungsführer hat auf den Vorhalt, der ihm am 25.6.2004 zugestellt wurde, nicht reagiert.

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

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

Gemäß § 68 Abs 5 EStG 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 Kleidung 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.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Gemäß § 68 Abs 8 EStG sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bei den im § 67 Abs. 11 genannten Personen unter Anwendung der Abs. 1 bis 6 zu versteuern, sofern auf Grund eines Vertrages über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen überprüft werden kann, dass die Voraussetzungen der Abs. 1 bis 6 vorliegen.

Die zitierte Bestimmung ist nach dem Schrifttum (vgl. ÖStZ 1988, S 295) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen.

Die erste Voraussetzung ist funktioneller Art. Sie ist erfüllt, wenn eine Zulage neben dem Grundlohn gewährt wird. 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.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist formeller Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, 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, bzw dass sie innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Zusätzlich zu den beiden erstgenannten Voraussetzungen ist für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer dritten, der sogenannten 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. Der Berufungsführer hat eine Arbeitsplatzbeschreibung vorgelegt nach der er für die Betreuung des Liquidationslagers und des Mitarbeiterkioskes zuständig sei und bei seiner Tätigkeit regelmässig Hitze, Kälte, Lärm, Schmutz und Nässe in einem Ausmaß ausgesetzt ist, das die steuerlich begünstigte Behandlung der Erschwernis- und Schmutzzulage rechtfertige. Weiters brachte er in der Berufung vor, dass nach Aufzeichnungen der SUVA jeder Arbeiter täglich zwischen 30 und 40 Tonnen händisch staple und verarbeite und dass daher die Verschmutzung zwangsläufig sei.

Dazu ist Folgendes zu sagen:

Schmutzzulagen sind nicht generell (nach § 68 Abs. 5 EStG 1988) 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. 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 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 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 nicht in einem vergleichbaren Ausmaß, wie jemand der die im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. September 1949, AÖFV 260 aufgezählten Arbeiten verrichtet, verschmutzt, zumal Lebensmittelkonserven zwangsläufig sauber sind, da sie ansonsten nicht gekauft würden.

Erschwerniszulagen können nur dann nach § 68 EStG 1988 steuerbegünstigt werden, wenn die zu verrichtenden Arbeiten, für die die Erschwerniszulage gewährt wird, gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen mit einer ganz wesentlichen Erschwernis verbunden sind. Die Arbeiten müssen nach der Definition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, wobei der vom Gesetzgeber geforderte "Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen" nur im Rahmen der jeweiligen Berufssparte gezogen werden kann. Von Arbeiten unter außerordentlichen Erschwernissen kann nur dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind. Es widerspricht der Erfahrung des täglichen Lebens, dass in einem Lager eines Lebensmittel verarbeitenden Betriebes Lärm, Schmutz und Nässe herrscht. Zudem ist es widersprüchlich, dass in solch einem Lager Hitze und Kälte herrschen. Da der Berufungsführer trotz Vorhaltes dieser Bedenken, diese nicht ausgeräumt hat, und trotz Vorhalt keine detaillierte Beschreibung seiner Tätigkeit, der vorhandenen Hilfsmittel und der Umstände die an seinem Arbeitsplatz herrschen, vorgelegt hat, war davon auszugehen, dass die Arbeiten – im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen – nicht besonders schwierig waren bzw. unter besonders schwierigen Umständen erfolgten. Unter Berücksichtigung der im Anhang des genannten Erlasses aufgezählten Arbeiten können Arbeiten, die mit Heben von mehr oder minder schweren Gegenständen verbunden sind (zumal im Berufungsfall mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlich anzunehmen ist, dass für das Heben von schweren Gegenständen oder Paletten technische Hilfsmittel vorhanden waren) nicht ganz allgemein als solche angesprochen werden, die unter Umständen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 erfolgen. Aus dem Vorbringen im Vorlageantrag, dass laut Aufzeichnungen der SUVA jeder Arbeiter täglich zwischen 30 und 40 Tonnen an Gütern händisch stapelt oder verarbeitet, ist für den Berufungsführer nichts zu gewinnen, da **jeder** Arbeiter diese Lasten täglich händisch stapelt oder verarbeitet und somit für den Berufungsführer keine im Vergleich zu anderen Arbeitern außerordentliche Erschwernis vorliegt. Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass dem Berufungsführer auch für seine Tätigkeit als Mitarbeiter in einem Kiosk weder eine Schmutz-

noch eine Erschwerniszulage gebührt, da die Arbeit in einem Kiosk weder mit einer außerordentlichen Verschmutzung noch einer außerordentlichen Erschwernis einhergeht.

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

Schließlich wird der Berufungsführer noch darauf aufmerksam gemacht, dass aus seinem Vorbringen, dass den im Bereich des Finanzamt Feldkirch veranlagten Arbeitskollegen die Schmutz und Erschwerniszulagen steuerfrei behandelt werden, nichts zu gewinnen, da daraus kein Rechtsanspruch auf die rechtswidrige Gewährung der Steuerfreiheit dieser Zulagen abgeleitet werden kann.

Aus den genannten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 31. August 2004