

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des PH, H, R-Weg 24, vom 6. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 10. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 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 Fa. BP AG in StM beschäftigt. Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 legte er einen Lohnausweis für das Streitjahr vor, wonach im Bruttolohn von 83.309,20 SFr eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage in Höhe von 2.750,00 SFr enthalten sei. Er begehrte, diese Zulage gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei zu belassen.

Mit Schreiben vom 25. September 2002 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber, eine detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung und den Arbeitsvertrag vorzulegen und bekannt zu geben, ob er als Arbeiter oder als Angestellter beschäftigt sei.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt gab der Berufungswerber bekannt, dass er als Angestellter beschäftigt sei. Außerdem legte er eine Stellenbeschreibung und den Arbeitsvertrag vor. Die Arbeitgeberin des Berufungswerbers führte in dieser Stellenbeschreibung aus, dass dieser als Leiter der Schärferei beschäftigt sei. Er sei zu 20% in der Werkzeugschärferei, zu 50% in der Parkettproduktion und zu 30% im Büro tätig. Seine Aufgaben würden folgende Tätigkeiten umfassen: Laufende Entwicklung und Verbesserung der Werkzeuge, Versuche mit neuen Schneidewerkzeugen an den Produktionsmaschinen, Reparaturarbeiten an den Schärfmaschinen, Reinigung und Schärfung der Spezialwerkzeuge

für die Produktion, Überprüfung der Lagerbestände, Personaleinsatzplanung, Prozessverbesserungen, Administrative Aufgaben der Werkzeugschärferei, Schulung und Führung von Mitarbeitern und Mitbetreuung der optoelektronischen Holzsortieranlage.

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 vorwiegend mit nicht zuschlagswürdigen Arbeiten (Führungsfunktionen) betraut gewesen sei. Außerdem würde nach inländischen kollektivvertraglichen Regelungen an Angestellte nie eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage ausbezahlt.

In der gegen den im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheid 2001 erhobenen Berufung vom 6. November 2002 brachte der Berufungswerber vor, dass es im Inland sehr wohl Angestellte gäbe, die eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage erhielten. Im Übrigen seien alle Mitarbeiter im Angestelltenverhältnis. Dem Einwand des Finanzamtes, dass er überwiegend mit nicht zuschlagswürdigen Arbeiten (Führungsfunktionen) betraut gewesen sei, sei zu entgegnen, dass seine Arbeitszeit in der Schärferei und in der Parkettproduktion zusammen schon allein 70% seiner zulagengerechtigten Arbeitszeit umfasse. Die Mitarbeiterschulung finde vorwiegend an Produktionsmaschinen statt. Der Zeitaufwand dafür sei mit 15% zu veranschlagen. Die Bürotätigkeit umfasse zwischen 15% und 20% seiner Arbeitszeit. Sein Büro sei ein kleiner lärmemissionsgeminderter Raum zum Telefonieren. Die eigentlichen Büroarbeiten würden seine Fachvorgesetzten erledigen. Er verrichte die Tätigkeiten unter zulagenwürdigen Umständen, wie Lärm, Hitze, Staub- und Geruchsbelästigung. Das Tragen von Gehörschutz sei zwingend vorgeschrieben. Außerdem weise er darauf hin, dass das Finanzamt Feldkirch vor Jahren eine Firmenbesichtigung durchgeführt habe und dabei zum Schluss gekommen sei, dass die Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage steuerfrei behandelt werden könnte. Abschließend wies der Berufungswerber unter Hinweis auf einen "SUVA-Bericht" auf die Gesundheitsgefahren beim maschinellen Bearbeiten tropischer und einheimischer Hölzer hin.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2002 als unbegründet ab. Begründend führte es dazu aus, dass das Vorliegen der formellen und materiellen Voraussetzungen zur steuerfreien Behandlung der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage nicht durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachgewiesen worden sei.

Mit Schreiben vom 30. November 2002 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-, 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<sup>4</sup>, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Tz 10 ff zu § 68 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, 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 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 12. Mai 2004 und vom 24. September 2004 ersucht, eine Kopie des Jahreslohnkontos und Kopien der monatlichen Lohnausweise, einen Nachweis über die Berechnung der Zulagen (samt Beantwortung folgender Fragen: Welcher Teil entfällt auf die einzelnen Komponenten? Wie ist dieser Betrag bemessen worden? Handelt es sich um einen Pauschbetrag oder einen prozentuellen Zuschlag zum Stundengrundlohn? Wie hoch ist der Stundengrundlohn? Wie hoch ist der Prozentsatz des Zuschlages? Wie viele Arbeitsstunden wurden im Streitjahr geleistet?), eine Betriebsvereinbarung, in der Einigung über die zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt wurde, und für den Fall, dass es sich gegenständlich um pauschalierte Zulagen handelt, Aufzeichnungen, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache ergeben, dass die Arbeit **überwiegend** unter zuschlagswürdigen Umständen erfolgte, vorzulegen.

Außerdem wurde der Berufungswerber ersucht, zu den nachstehenden unterschiedlichen Ausführungen in der Stellenbeschreibung der Arbeitgeberin und seiner Arbeitsplatzbeschreibung (siehe Berufungsschriftsatz vom 6. November 2002) Stellung zu nehmen:

In der Stellenbeschreibung vom 9. Oktober 2002 hat die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers ausgeführt, dass dieser neben seinen Aufgaben in der Werkzeugschärferei, den organisatorischen Aufgaben und Führungsaufgaben auch in der Parkettproduktion beschäftigt sei. In diesem Zusammenhang fällt auf, dass die Arbeitgeberin zwar die Aufgaben des Berufungswerbers in der Werkzeugschärferei, im organisatorischen Bereich und im Personalführungsbereich, nicht aber seine Aufgaben in der Parkettproduktion beschrieben hat. Während die Arbeitgeberin des Berufungswerbers in der Stellenbeschreibung angab, dass die Bürotätigkeit 30% seiner Arbeitszeit umfasse, führte der Berufungswerber in seinem Berufungsschriftsatz vom 6. November 2002 aus, dass er praktisch weniger Arbeitszeit mit Bürotätigkeiten verbringen würde; im Übrigen würden seine Vorgesetzten die eigentliche Bürotätigkeit erledigen. Während die Arbeitgeberin die

Führungsaufgaben in allgemeine Mitarbeiterschulung (Mitarbeiter in der Werkzeugschärferei) und Produktionsmitarbeiterschulung aufteilte, führte der Berufungswerber im Berufungsschriftsatz aus, dass er die Mitarbeiter hauptsächlich an den Produktionsmaschinen schulen würde.

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-, Erschwernis- 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 vorliegenden Arbeitsvertrag nicht hervorgeht, dass die Gewährung von Zulagen zwischen der schweizerischen Arbeitgeberin und dem Berufungswerber ausdrücklich vereinbart worden ist.

Mangels Überprüfbarkeit der funktionellen und formellen Voraussetzungen 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 Zulagen auch auf Grund des Fehlens der materiellen Voraussetzung nicht nach § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden könnten, Folgendes zu sagen:

Der unabhängige Finanzsenat teilt die diesbezügliche Auffassung des Finanzamtes. 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 Arbeits verrichtung 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.

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.

Unter Gefahrenzulagen versteht das Gesetz Zuwendungen für Arbeiten, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die 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 können.

Bei der Prüfung der Frage, ob der Steuerpflichtige während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut war, die eine derartige Verschmutzung zwangsläufig bewirkten oder eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellten, 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 des unabhängigen Finanzsenates beim Schärfen und Reinigen der Schneidewerkzeuge bzw. bei den Versuchs- und Reparaturarbeiten an den Schärfmaschinen und Spezialwerkzeugen 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.

Dieser vorgenannte Erlass nennt als Arbeiten, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, Arbeiten, die unter Einwirkung von Kälte, Nässe, Hitze oder unter erheblicher Staubentwicklung verrichtet werden, Arbeiten in Wasser und Schlamm, bei Kanalbauten, Arbeiten in Tunnels, Stollen und Schächten, Arbeiten auf Leitern oder Gerüsten, auf Dächern und Türmen, im Hochgebirge, Druckluftarbeiten, schwierige Instandhaltungsarbeiten an den Gleisanlagen, schwierige Störungsbehebungen an Schaltanlagen sowie Arbeiten in gebrauchten Abortanlagen sowie in verstopften Kanälen, Ausräumen von Latrinen und Jauchegruben. Zum Vorbringen des Berufungswerbers in seiner Berufung vom 6. November 2002, dass er in der Abteilung

Schärferei und in der Parkettproduktion unter erschwerten Bedingungen arbeite, ist zu sagen, dass unter Berücksichtigung der im Anhang des genannten Erlasses aufgezählten Arbeiten, nicht davon auszugehen ist, dass die Arbeiten des Berufungswerbers – im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen in der Holzverarbeitungsbranche - besonders schwierig waren bzw. unter besonders schwierigen Umständen erfolgten.

Was den Hinweis des Berufungswerbers im Berufungsschriftsatz betreffend die Gesundheitsgefahren beim maschinellen Bearbeiten tropischer und einheimischer Hölzer anlangt, ist zu sagen, dass einerseits weder aus der Stellenbeschreibung noch aus dem Berufungsschriftsatz vom 6. November 2002 entnommen werden konnte, dass der Berufungswerber tatsächlich mit dem maschinellen Bearbeiten tropischer und einheimischer Hölzer beschäftigt war und andererseits, dass die (übrigen) Arbeiten des Berufungswerbers (vgl. Stellenbeschreibung) im Vergleich mit den im bereits genannten Erlass beispielsweise aufgezählten Tätigkeiten (Arbeiten mit Sprengstoffen, Arbeiten mit Sandstrahlgebläsen, Spritzarbeiten, Waschen mit Benzin, Terpentin und Petroleum, Arbeiten mit Blei, Arbeiten, die mit Rettungsleinen ausgeführt werden müssen, Arbeiten auf Gerüsten) keine zulagenwürdige Gefährdungskomponente aufweisen.

Abschließend ist zum Einwand der Berufungswerbers, dass das Finanzamt Feldkirch vor Jahren eine Firmenbesichtigung durchgeführt habe und dabei zum Schluss gekommen sei, dass die Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage steuerfrei behandelt werden könnte, Folgendes zu bemerken:

Der unabhängige Finanzsenat hat dem Finanzbeamten Dr. B, der nach Kenntnis des unabhängigen Finanzsenates an der im Berufungsschriftsatz erwähnten Firmenbesichtigung teilgenommen hat, diesen Einwand des Berufungswerber vorgehalten (vgl. diesbezüglichen Aktenvermerk). Dr. B erklärte glaubwürdig, dass ihm erinnerlich sei, dass vor mehr als zehn Jahren bei der Fa. BP AG in StM eine Betriebsbesichtigung durchgeführt worden sei. Er habe über die damals getroffene Vereinbarung hinsichtlich der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage einen Aktenvermerk angefertigt. Die im Aktenvermerk festgelegte Höhe der steuerfreien Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage (2.750,00 SFr) betreffe nur jene Arbeitnehmer, die direkt mit der Verarbeitung von Holz bzw. mit der Produktion von Parkett beschäftigt seien. Nur jene Arbeitnehmer, die direkt an den Holzbearbeitungsmaschinen tätig seien (Arbeitnehmer, die in unmittelbarer Nähe der Maschinen die Bearbeitung des Rohstoffes mitverfolgen und immer wieder nahe an die Bearbeitungsmaschine herantreten um das Produkt zu kontrollieren), könnten in den Genuss von steuerfreien Zulagen gelangen. Der Aktenvermerk dürfe nicht so verstanden werden, dass bei allen bei der Fa. BP AG tätigen Grenzgängern Zulagen steuerfrei zu berücksichtigen seien.

Die Tätigkeiten des Berufungswerbers (siehe Stellenbeschreibung und Berufungsschriftsatz vom 6. November 2002) unterscheiden sich wesentlich von den von Dr. B beschriebenen und

seinerzeit vom Finanzamt für zulagenwürdig befundenen Tätigkeiten im Betrieb der Arbeitgeberin des Berufungswerbers. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann dem Finanzamt deshalb nicht entgegen getreten werden, wenn es zur Auffassung gelangte, dass im gegenständlichen Fall die Betriebsvereinbarung betreffend die steuerfreie Behandlung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen nicht zu berücksichtigen sei und untersuchte, ob die (vorgenannten) Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung der Zulagen erfüllt sind.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 24. März 2005