



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AW, StM, Str., vertreten durch die Bröll Gasser Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 6850 Dornbirn, Färbergasse 15, vom 19. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 1. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 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 EAG in F beschäftigt.

In der gegen den im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung vom 19. August 2004 begehrte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers, das Pendlerpauschale ab 40 km als Werbungskosten zu berücksichtigen und die Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen im Gesamtbetrag von 5.340,00 SFr (3.577,80 €) gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 steuerfrei zu belassen. Gleichzeitig legte sie sämtliche monatliche Gehaltsabrechnungen und eine innerbetriebliche Vereinbarung vom 10. Jänner 2002 mit folgendem Inhalt vor:

*„Mitarbeiter in der Produktion sind teilweise erhöhten Gefahren und Erschwernissen sowie übermässiger Schmutzbelastung ausgesetzt.*

*Aus diesem Grund gilt rückwirkend ab 01.01.2000 folgende Regelung:*

*Betroffene Mitarbeiter in der Produktion (insbesondere in den Inselbereichen Drehen/Schleifen, Horizontalbohren, Fräsen/Vertikal, Bauschlosserei) erhalten eine Schmutz-, Gefahren und Erschwerniszulage (SEG-Zulage).*

*Die Zulage beträgt 10% des Grundlohnes.*

*Die Zulage wird zusätzlich zum Grundlohn ausgerichtet und auf der Lohnabrechnung separat ausgewiesen."*

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2005 als unbegründet ab. Begründend führte es Folgendes aus:

Bezüglich der beantragten Zuerkennung der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage werde auf die Berufungsentscheidung für die Jahre 1990 bis 2000 verwiesen.

Werbungskosten stünden in Form des großen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich oder nicht zumutbar sei. Unter Fahrtstrecke sei bei Benützung eines Kfz jene kürzeste Strecke zu verstehen, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten wähle. Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten hätten dabei außer Betracht zu bleiben. Gemäß ÖAMTC-Routenempfehlung betrage die kürzeste Strecke über Hard und Höchst 34 Kilometer. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 könne das große Pendlerpauschale nur für die kürzeste Fahrtstrecke anerkannt werden; persönliche Vorlieben seien nicht in Betracht zu ziehen.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2005 begehrte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers, die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag begehrte sie nur mehr, die Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage in Höhe von 5.340,00 SFr gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 steuerfrei zu berücksichtigen, und führte dazu Folgendes aus:

Seit 1. Jänner 2002 bestehe bei der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers eine innerbetriebliche Vereinbarung betreffend die Zuerkennung einer Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage. Das Finanzamt verweise in ihrer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2005 auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates betreffend die Jahre 1990 bis 2000. Dieser Verweis erfolge zu Unrecht, da in den Jahren 1990 bis 2000 ein anderer Sachverhalt als im Berufungsjahr vorgelegen sei.

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

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bis 360,00 € monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 leg. cit. 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 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-, 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 allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

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.

Der Unabhängige Finanzsenat (Berufungssenat) hat sich bereits in seiner Entscheidung vom 21. Juni 2004, GZ. RV/0268-F/02, mit der Frage auseinandergesetzt, ob die von der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers in den Jahren 1990 bis 2000 bestätigten Schmutz- und Gefahrenzulagen gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln waren oder nicht. Der Berufungssenat teilte in dieser die Meinung des Finanzamtes, nämlich dass es in den strittigen Jahren an der funktionellen Voraussetzung mangelte und dass die Schmutz- und Gefahrenzulagen lediglich für steuerliche Zwecke bestätigt worden sind. Weder aus den Jahreslohnausweisen und monatlichen Lohnausweisen (diese sind nur für das Jahr 1994 vorgelegt worden) war ersichtlich, dass tatsächlich eine Schmutz- und Gefahrenzulage neben dem Grundlohn gewährt worden ist, noch konnte anhand anderer Unterlagen (Sondervereinbarung zum Arbeitsvertrag, Bestätigung der Arbeitgeberin) verlässlich davon ausgegangen werden, dass tatsächlich Schmutz- und Gefahrenzulagen neben dem Grundlohn zur Auszahlung gelangt sind. Der Berufungssenat kam zur Auffassung, dass vereinbarte Leistungen, die tatsächlich zur Auszahlung gelangt sind, auch in den Jahreslohnausweisen bzw. in den monatlichen Lohnausweisen ihre Berücksichtigung gefunden hätten. Der Berufungssenat schenkte den Ausführungen der Schweizer Arbeitgeberin, dass aus Kostengründen auf die Anpassung der Lohnprogramme, konkret auf einen gesonderten Ausweis der Zulage auf der Lohnabrechnung und dem Lohnausweis, verzichtet worden sei, keinen Glauben. Außerdem entsprach die Höhe der ausgewiesenen Zulagen nicht jener Höhe, wie sie in der Sondervereinbarung festgelegt worden war. Weiters konnte anhand der Berechnung der sog. Jahresendzulage (13. Monatslohn) ermittelt werden, dass im Monatsgehalt keine Schmutz- und Gefahrenzulagen enthalten waren. Auf Grund der genannten Umstände und der Tatsache, dass sich der Lohn- und Personalverrechner der Firma EAG, Herr St, stets geweigert hat, die Schmutz- und Gefahrenzulagen in den Lohnbestätigungen auszuweisen (vgl. die Ausführungen der Auskunftsperson, Herr S, in der mündlichen Berufungsverhandlung am 3. Juni 2004), kam der Berufungssenat zum Schluss, dass keine Schmutz- und

Gefahrenzulagen neben dem Grundlohn gewährt worden sind.

Abschließend rundete die Tatsache, dass der Gesamtarbeitsvertrag der Schweizer Maschinen-, Elektro- und Metallindustrie gar keine Auszahlung von Schmutz- und Gefahrenzulagen vorsah, die aus den vorliegenden Unterlagen gewonnene Sichtweise des Berufungssenates ab.

Zum gegenständlichen Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers, dass sich die Verhältnisse im Streitjahr 2002 gegenüber den Verhältnissen in den seinerzeit strittigen Jahren (1990 bis 2000) grundlegend geändert hätten, zumal seit 1. Jänner 2002 bei der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers eine innerbetriebliche Vereinbarung betreffend die Zuerkennung einer Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage bestehe und aus den monatlichen Lohnausweisen für das Jahr 2002 nunmehr ersichtlich sei, dass neben dem Grundlohn Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen ausbezahlt worden seien, ist festzuhalten, dass der Berufungssenat seinerzeit nicht bezweifelt hat, dass die formellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit vorgelegen ist. Der Unabhängige Finanzsenat hat auch im gegenständlichen Verfahren keine Zweifel am Vorliegen der formellrechtlichen Voraussetzung.

Zum Vorliegen der Voraussetzung funktioneller Art (so.) ist aber Folgendes zu sagen:

Wie aus den vorgelegten monatlichen Gehaltsabrechnungen für das Jahr 2002 ersichtlich ist, hat die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers neben dem Grundlohn in Höhe von monatlich 4.450,00 SFr eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage in Höhe von monatlich 445,00 SFr ausgewiesen. Bei oberflächlicher Betrachtung könnte nun daraus der Schluss gezogen werden, dass die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers im Streitjahr tatsächlich neben dem Grundlohn eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage gewährt hat. Der Unabhängige Finanzsenat bezweifelt aber die Richtigkeit der monatlichen Gehaltsabrechnungen aus folgenden Überlegungen:

Mit Schreiben vom 19. März 2002 und vom 2. April 2002 ersuchte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers um Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2002 und gab bekannt, dass die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers Kurzarbeit einführe. Gleichzeitig legte sie ein Schreiben seiner Arbeitgeberin vom 13. März 2002 mit folgendem Inhalt vor:

*"Sehr geehrter X*

*Wie Sie mittels Betriebsmittelung vom 6. März 2002 vororientiert wurden, ist auch Ihre Abteilung von Kurzarbeit betroffen.*

*Ihr Vorgesetzter wird Sie über das Ausmass und den Zeitplan der Kurzarbeit mündlich informieren. Geschäftsgang und betriebliche Abläufe können eine Abweichung vom Kurzarbeitsplan erfordern, insbesondere in Abteilungen, die an allen Tagen der Woche funktionsfähig sein müssen.*

*Im gleichen Ausmass wie die Arbeitszeitverkürzungen erfolgt die Gehaltsreduktion. Für diesen Verdienstaufschlag haben alle Versicherten Anspruch auf die Kurzarbeitsentschädigung. Die Gehaltsreduktion aufgrund der Arbeitszeitverkürzung ist in der Gehaltsabrechnung unter Kurzarbeit ersichtlich. Die Kurzarbeitsentschädigung ist unter "Kurzarbeitsentschädigung (KAE)" ausgewiesen.*

*Es werden für Sie möglicherweise eine Anzahl persönlicher Fragen auftauchen. Das Merkblatt "Mitarbeiter in Kurzarbeit" gibt Ihnen über die wichtigsten Punkte im Zusammenhang mit der Kurzarbeit Auskunft. Darüber hinaus stehen Ihr Vorgesetzter, der Leiter Personal und Ausbildung, die Finanz- und Lohnbuchhaltung sowie die Betriebskommission zur Verfügung."*

Nachdem die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers (laut vorzitiertem Schreiben) in der Abteilung, in der der Berufungswerber im Streitjahr beschäftigt gewesen ist, ab März 2002 Kurzarbeit eingeführt hat, hätte sich folglich der Monatslohn ab März 2002 auch dementsprechend verändern müssen. Bei Kurzarbeit beträgt die Entschädigung nur 80 Prozent des anrechenbaren Verdienstaufschlags. Diese hat der Arbeitgeber vorzuschüssen und den Arbeitnehmern am ordentlichen Zahltagstermin auszurichten (vgl. dazu Art. 34 und 37 des Bundesgesetzes über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung vom 25. Juni 1982, im Folgenden kurz: AVIG). Der monatliche Lohn laut den vorgelegten Gehaltsabrechnungen ist das gesamte Streitjahr hindurch aber immer in gleicher Höhe bestätigt worden. Außerdem hätte die Tatsache der Einführung der Kurzarbeit auch in der Weise auf den monatlichen Gehaltsabrechnungen ersichtlich sein müssen, dass - wie eben auch im vorzitierten Schreiben der Arbeitgeberin des Berufungswerbers ausgeführt worden ist - auf den monatlichen Gehaltsabrechnungen die Kurzarbeitsentschädigung unter "Kurzarbeitsentschädigung (KAE)" ausgewiesen wird. Auf den vorgelegten monatlichen Gehaltsabrechnungen sind derartige Entschädigungen aber nicht ausgewiesen. Der Betrieb wäre auch verpflichtet gewesen, die von Kurzarbeit betroffenen Arbeitnehmer mit jeder Lohnabrechnung schriftlich über die Anzahl der im Vormonat abgerechneten bzw. abzurechnenden Kurzarbeitsstunden zu informieren und im Verfahren betreffend die Geltendmachung des Entschädigungsanspruches bei der Arbeitslosenkasse durch den Arbeitgeber am Ende jeden Monats (Abrechnungsperiode) neben anderen Unterlagen eine Kopie der vom Arbeitnehmer unterzeichneten Lohnabrechnung einzureichen (vgl. Art. 38 AVIG; [http://www.sz.ch/arbeit/rv\\_ar\\_iag\\_KAE-SWE.html](http://www.sz.ch/arbeit/rv_ar_iag_KAE-SWE.html); [http://www.treffpunkt-arbeit.ch/dateien/Formulare/PDF/D/kae\\_zustimmung.pdf](http://www.treffpunkt-arbeit.ch/dateien/Formulare/PDF/D/kae_zustimmung.pdf)). Eine solche Abrechnung der Kurzarbeitsstunden fehlt ebenfalls auf den vorgelegten Gehaltsabrechnungen.

Auf Grund der den vorgelegten Gehaltsabrechnungen anhaftenden Mängel ist der Unabhängige Finanzsenat der Meinung, dass diese Gehaltsabrechnungen separat und nur für steuerliche Zwecke erstellt worden sind, zumal ja der Berufungssenat in seiner Entscheidung vom

21. Juni 2004, GZ. RV/0268-F/02, insbesondere auf das Fehlen der Zulagen in den monatlichen Lohnausweisen hingewiesen hat. Würden die Gehaltsabrechnungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend ausgestellt worden sein, so hätte auch die Tatsache der Kurzarbeit ihren Niederschlag finden müssen. Da die Auszahlung der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage aus den Lohnunterlagen nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden konnte, gelangt der Unabhängige Finanzsenat - im Rahmen einer Gesamtschau (vgl. dazu auch die Ausführungen des Berufungssenates in seiner obgenannten Entscheidung) - zur Ansicht, dass der Berufungswerber im Streitjahr tatsächlich keine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage **zusätzlich** zum Grundlohn ausbezahlt erhalten hat. Die Begünstigung des § 68 EStG 1988 steht daher nicht zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. März 2008