
Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AO, F, vom 12. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Wolfgang Ohneberg, vom 17. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn nach der am 8. Februar 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war im Streitjahr Grenzgänger nach der Schweiz, beschäftigt bei der Firma D. Mit der Einkommensteuererklärung 2004 legte er einen Lohnausweis, wonach im Bruttolohn von 56.713,00 SFR eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage in Höhe von 2.720,00 SFR enthalten sei.

Das Finanzamt hat die ausgewiesene Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage nicht als steuerfrei berücksichtigt, weil der Bw. laut Arbeitsvertrag mit der Firma IG als Maurer/Vorarbeiter angestellt sei und daher die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß § 68 EStG nicht gegeben seien.

In der gegen den im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung wird ausgeführt, die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der Schmutz- und Gefahrenzulagen für 2004. Der Bw. beantrage diese Zulagen zu berücksichtigen, da er bei der Firma als Strassen- und Tiefbauarbeiter beschäftigt sei und nicht als Maurer wie im Arbeitsvertrag versehentlich geschrieben worden sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 10.11.2005 als unbegründet ab.

Nach einer Darstellung der Voraussetzungen für die steuerbefreite Anerkennung von Zulagen unter Berücksichtigung des Akteninhaltes hat das Finanzamt in freier Beweiswürdigung festgestellt, dass der Bw., wie im Schreiben vom 7. April 2005 dargelegt, als Vorarbeiter und Maschinist keine der im § 68 EStG aufgezählten Tätigkeiten verrichtet und dementsprechend nicht die geforderten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der aus dem Basislohn herausgeschälten Zulagen erfüllt.

In der am 8. Februar 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt , dass eigentlich Zulagen bis zu 50 % ausbezahlt werden müssten, die Firma sich dies jedoch nicht leisten könnte, deshalb seien einfach 2,00 SFR zusätzlich zum Grundlohn bezahlt worden. Von den Arbeitnehmern habe nicht mehr verlangt werden dürfen. Weiters wurde vom Bw. dargelegt, dass die Tätigkeit eines Vorarbeiters allumfassend und begrifflich nicht mit der Tätigkeit eines Vorarbeiters in vergangenen Jahrzehnten gleichzusetzen sei. Es gäbe in der Firma I allerdings schon als reine Arbeiter angestellte Personen. Der Bw. verrichte seine Tätigkeit teilweise zwei bis drei Meter tief im Graben, der Wasserstand sei hiebei bis zu 50 cm hoch. Als Schutzkleidung trage er je nach Bedarf normale Gummistiefel oder auch Fischerstiefel. Die Tätigkeit im Graben sei das Nachschaufeln als Unterstützung für die Baggertätigkeit. In den Graben komme man per Leiter. Seine Tätigkeit umfasse unter anderem Kanalisations-, aber auch Erdkabelinstallationsarbeiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind u.a. Schmutz- und Gefahrenzulagen bis 360,00 € monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 leg. cit. sind unter Schmutz- 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, 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. 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- 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.

Mit Schreiben vom 7. April 2004 bestätigt die Firma I , dass der Bw. auf den 13. April 2004 als Maschinist in ihrem Betrieb angestellt werde. Der Bruttolohn pro Stunde betrage 31,65 SFR, per Monat 5.572,15 SFR.

Mit dem vorgelegten Arbeitsvertrag vom 7. April 2004 wird der Bw. als Maurer/Vorarbeiter angestellt, der Stundenlohn wird mit 29,65 SFR, unter "Zulagen" wird eine Schmutz- und Gefahrenzulage in Höhe von jeweils 1,00 SFR angegeben. Als integrierender Bestandteil des Vertrages wird der Landesmantelvertrag 2000 für das schweizerische Bauhauptgewerbe bezeichnet.

Laut Landesmantelvertrag für das schweizerische Bauhauptgewerbe hat der Basis- bzw. Mindestlohn für einen Vorarbeiter für das Jahr 2004 30,40 SFR pro Stunde betragen.

Art. 57 des Landesmantelvertrages, "Arbeit im Wasser und Schlamm", lautet: *"Als Arbeit im Wasser oder Schlamm gilt die Arbeit, die mit normalen Arbeitsschuhen bzw. kurzen Gummistiefeln nicht ausgeführt werden kann, ohne dass Arbeitnehmende schädigenden Einflüssen ausgesetzt wären. Es wird für die Arbeit im Wasser oder Schlamm ein Lohnzuschlag von 20 % bis 50 % ausgerichtet."*

Die "Arbeitsbestätigung" der Firma I vom 9. August 2005 lautet:

'OAU, ist in unserer Firma als Vorarbeiter tätig. Seine Tätigkeiten betreffen hauptsächlich den Tiefbau und das Kanalisationswesen. Bei diesen Grabarbeiten und/oder dem Erschliessen von Schmutz-/Kanalisationsschächten ist er stets den Gefahren wie dem Abrutschen der Grabenwände oder Einstürzen der Baugrube und dem Schmutz ausgesetzt, weshalb wir diese Schmutz- und Gefahrenzulagen ausrichten. Diese Gefahren- und Schmutzzulagen werden sämtlichen Arbeitern ausbezahlt.'

Schließlich erklärt die Firma I in ihrem Schreiben vom 13. Oktober 2005:

"Die Tätigkeit in der Berufssparte von OA kann nicht spezifisch beschrieben werden. Die Arbeitsbedingungen variieren durch die Arbeitsaufträge und können zeitlich nicht bemessen werden. OA ist in unserer Firma als Vorarbeiter tätig. Sein Arbeitsumfeld betrifft hauptsächlich den Tiefbau und das Kanalisationswesen. Bei Grabarbeiten und/oder dem Erschliessen von Schmutz-/Kanalisationsleitungen ist er stets, auch beim Einhalten aller Sicherheitsvorschriften, den Gefahren wie Schmutz ausgesetzt. Schmutz heisst, arbeiten im Wasserbereich mit all seinen Folgen (aufgeweichtes Material etc.). Weshalb Pauschalbetrag für Zulagen: Der Pauschalbetrag für Schmutz- und Gefahrenzulagen, welchen wir einzelnen Mitarbeitern, die überwiegend unter außerordentlichen Umständen arbeiten, monatlich auszahlen, setzt sich aus einer Jahresvergütung (firmenintern) aufgeteilt auf 12 Monate zusammen. Wir vergüten weder Mehrauszahlungen für spezielle Aufträge noch Kürzungen für Arbeiten mit geringeren Gefahren und Erschwernissen."

Der unabhängige Finanzsenat stellt unter Berücksichtigung des gesamten Akteninhaltes und der mündlichen Verhandlung hiezu fest:

Wie bereits angeführt müssen die Zulagen neben dem Grundlohn gewährt werden. Für den Bw. betrug der Grundlohn 29,65 SFR pro Stunde. Stellt man diesen Betrag dem tariflichen Mindestlohn von 30,40 SFR gegenüber, ist ersichtlich, dass dem Bw. laut Arbeitsvertrag und Lohnausweis bzw. laut Lohnabrechnungen nicht einmal der tarifliche Mindestlohn ausbezahlt wurde. Weiters erhielt der Bw. laut Arbeitsvertrag und Lohnabrechnungen 1,00 SFR Schmutz- und 1,00 SFR Gefahrenzulage pro Stunde. Geht man nun davon aus, dass der Bw. überwiegend Arbeiten iSd Art. 57 des Landesmantelvertrages "Arbeit im Wasser und Schlamm" durchzuführen und damit einen Anspruch auf einen Lohnzuschlag hatte, so wären ihm laut Landesmantelvertrag neben seinem tariflichen Mindestlohn Zuschläge in der Höhe von 20 bis 50 % zugestanden. Tatsächlich hat der Bw. jedoch ausgehend vom Mindestlohn einen darüber hinausgehenden Betrag in Höhe von nur ca. 4 % erhalten. Es erscheint dem unabhängigen Finanzsenat in der Gesamtbetrachtung dieser Umstände lebensnah und daher im höchsten Maße wahrscheinlich, dass der Arbeitgeber dem Bw., einem langjährig erfahrenen Arbeiter im Baugewerbe, einen geringfügig höheren Stundenlohn in Höhe von 1,25 SFR und damit ein höheres Gehalt ohne Zulagen ausbezahlt hat. Dies auch darum, weil, wie der Bw. in der Verhandlung glaubhaft dargelegt hat, seine Tätigkeit nicht nur auf die höhergestellten Tätigkeiten eines Vorarbeiters, also vornehmlich Anleitungs- und Überwachungstätigkeiten, beschränkt war, sondern sein Arbeitsumfeld allumfassend war, was jedenfalls einen erhöhten Grundlohn rechtfertigte. Der unabhängige Finanzsenat stellt daher gleich wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes in freier Beweiswürdigung fest, dass es sich bei den von der Arbeitgeberfirma des Bw. im Lohnausweis und den Lohnabrechnungen sowie im Arbeitsvertrag bestätigten und ausgewiesenen Schmutz- und Gefahrzulagen tatsächlich um keine solche steuerfrei zu behandelnden Zulagen, sondern um einen Teil des einfachen Stundenlohns bzw. Grundgehaltes handelte. In dieses Bild passt auch die glaubwürdige Angabe des Bw. in der mündlichen Verhandlung, dass die Firma es sich nicht leisten könnte die den Arbeitnehmern tariflich zustehenden Zulagen zu bezahlen.

Der unabhängige Finanzsenat stellt finalisiernd fest, dass es im gegenständlichen Fall bereits an der funktionellen Voraussetzung mangelt, weil Zulagen nicht zum Zweck der Steueroptimierung aus dem Grundlohn herausgeschält werden können bzw. die Nichtauszahlung von Zulagen nicht durch steuerliche Begünstigungen kompensiert werden kann. Die als Schmutz- und Gefahrenzulagen ausgewiesenen Beträge sind daher nicht als steuerfrei zu behandeln.

Von einer genaueren Auseinandersetzung mit der formellen und materiellen Voraussetzung als o.a. nimmt der unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall aus verfahrensökonomischen Gründen Abstand, da allein bereits das Fehlen der Voraussetzung funktioneller Art einen Erfolg der Berufung verunmöglicht.

Feldkirch, am 14. Februar 2007