

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des PM, H, Md 62, vom 8. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 23. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 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 2003 legte er einen Lohnausweis für das Streitjahr vor, wonach im Bruttolohn von 60.538,40 SFr eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage in Höhe von 2.416,90 SFr enthalten sei. Er begehrte, diese Zulage gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei zu belassen.

Bei der Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für das Jahr 2003 behandelte das Finanzamt die genannte Zulage nicht nach § 68 EStG 1988 steuerfrei, da die Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung nicht gegeben seien.

In der gegen den im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheid 2003 erhobenen Berufung vom 8. Juli 2004 wandte sich der Berufungswerber gegen die Versteuerung der obgenannten Zulage.

Mit Schreiben vom 13. Juli 2004 hat das Finanzamt den Berufungswerber ersucht, eine innerbetriebliche Vereinbarung über die Gewährung der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage, den Arbeitsvertrag, eine detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung, Aufzeichnungen, aus denen der Umfang und die zeitliche Lagerung der Arbeiten im Sinne des

§ 68 EStG 1988 ersichtlich sind, und die Monatslohnabrechnungen für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2003 vorzulegen. Außerdem wurde der Berufungswerber ersucht, bekannt zu geben, wie die Höhe der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage ermittelt worden ist.

Der Berufungswerber brachte in seinem Antwortschreiben vom 2. August 2004 Folgendes vor: Er beantrage, die Zulage steuerfrei zu behandeln, da ihm die Zulage bei seiner Arbeit zustünde. Er sei täglich 8,3 Stunden UV-Licht ausgesetzt. Er sei ständig mit dem Reinigen von Maschinen beschäftigt. Die dafür verwendeten Reinigungsmittel (Lösungsmittel, Lack, Beize, Öl) seien nicht geruchlos. Er erhalte die Zulagen seit 20 Jahren und sehe nicht ein, weshalb diese nun nicht mehr steuerfrei behandelt würden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2004 als unbegründet ab. Begründend führte es im Wesentlichen dazu aus, dass das Vorliegen der sog. formellen, funktionellen und materiellen Voraussetzungen zur steuerfreien Behandlung der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage nicht durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachgewiesen worden sei. Da der Berufungswerber seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei, sei die Behörde gehalten gewesen, unter Berücksichtigung der Verhältnisse im Vergleichsbetrieb in S in freier Beweiswürdigung zu entscheiden.

Im Schreiben vom 20. August 2004, welches das Finanzamt als Vorlageantrag gewertet hat, brachte der Berufungswerber Folgendes vor:

Die Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage sei nur in der Jahreslohnbestätigung getrennt vom Grundlohn ausgewiesen worden. In den monatlichen Gehaltsabrechnungen sei die Zulage nicht ersichtlich. Vor 20 Jahren habe sich die Gesetzeslage von der heutigen deutlich unterschieden, weshalb eine getrennte Auflistung nicht notwendig gewesen sei. Die Gewährung der Zulagen sei lediglich mündlich vereinbart worden. Aus diesem Grund sei auch aus dem Arbeitsvertrag keine detaillierte Zulagenbeschreibung ersichtlich. Aus dem beiliegenden Monatslohnauweis für Juni 2004 gehe aber hervor, dass er nun zusätzlich eine Erschwernis- und Schmutzzulage erhalte. Er arbeite täglich 8,5 Stunden an einer 11 Jahre alten Parkettoberflächenbehandlungsmaschine. Beim Holzschleifen werde viel Feinstaub frei. Das Auftragen von Lacken, Beizmitteln und Ölen auf das Holz führe zur Geruchsbelästigung und Reizung der Schleimhäute. Außerdem müsse er den Lack, die Beizmittel und Öle in offene Behältnisse nachfüllen und den Füllstand kontrollieren. Bis zu fünf Mal täglich müsse er die Maschine mit Lösungsmitteln reinigen; dazu sei das Tragen von Atemschutz notwendig. Die Arbeitssicherheitsschuhe seien durch den Kontakt mit den Lösungsmitteln regelmäßig völlig zersetzt. Auf Grund der Lärmsituation müsse er ständig einen Gehörschutz tragen. Zum Vergleichsbetrieb in S sei zu sagen, dass dort nur ein einziges Produkt hergestellt werde, weshalb nur zwei Mal wöchentlich eine Maschinenreinigung notwendig sei. Ein Vergleich mit dem Betrieb in S sei deshalb nicht zulässig.

### ***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 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.

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 (funktionelle Voraussetzung).

Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht weiters nur dann, 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 (formelle Voraussetzung).

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 Berufungswerber konnte zur Prüfung der Frage, ob die Voraussetzungen funktioneller und formeller Art für die steuerfreie Behandlung der im Jahreslohnauweis bestätigten Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage gegeben sind, keine geeigneten Unterlagen vorlegen. Die Prüfung des Vorliegens einer lohngestaltenden bzw. innerbetrieblicher Vorschrift ist quasi als erster Schritt auf dem Weg zur Begünstigung zu qualifizieren. Durch die Bindung der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen an lohngestaltende bzw. innerbetriebliche Vorschriften soll vermieden werden, dass Zulagen durch eine missbräuchliche Gestaltung von individuellen Dienstverträgen festgesetzt werden (vgl. Finanzjournal 3/2005, Seite 83). Eine individuelle mündliche Vereinbarung reicht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aber jedenfalls nicht aus, um vom Vorliegen einer innerbetrieblichen Vereinbarung im vorgenannten Sinne sprechen zu können. Weiters konnte der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der fehlenden Unterlagen nicht verlässlich davon ausgehen, dass die Arbeitgeberin des Berufungswerbers diesem losgelöst von seinem Grundlohn bzw. zusätzlich zu diesem die in Rede stehenden Zuschläge gezahlt hat. Hätte die schweizerische Arbeitgeberin tatsächlich losgelöst vom Grundlohn bzw. zusätzlich zum Grundlohn Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzuschläge ausbezahlt, so hätte dieser Umstand auch in den monatlichen Lohnbestätigungen seinen Niederschlag gefunden.

Da der Berufungswerber die Nachweise für das Vorliegen der formellen und funktionellen Voraussetzungen nicht erbringen konnte, erübrigt sich gegenständlich die Prüfung der Frage, ob die dritte, die sog. materielle Voraussetzung, erfüllt ist.

Abschließend ist zum Vorbringen des Berufungswerbers, dass es unverständlich sei, dass er bisher die im Jahreslohnauweis bestätigten Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen steuerfrei erhalten habe und nun eine Änderung in der steuerlichen Behandlung eingetreten sei, zu sagen, dass aus einer jahrelangen, unrichtigen Vorgangsweise des Finanzamtes kein Anspruch auf ein Beibehalten dieser Vorgangsweise abgeleitet werden kann. Das Finanzamt

ist nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, bei Erkennen der unrichtigen Vorgangsweise von dieser abzugehen.

Die Berufung war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 9. Mai 2005