



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0457-F/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde., Adr., vom 27. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgängerin nach Liechtenstein. Sie war vom 1. Jänner 2008 bis 31. Mai 2008 bei der Firma A (Unternehmen zur V) und vom 1. Juni 2008 bis 31. Dezember 2008 bei der Firma X beschäftigt.

Das Finanzamt veranlagte die Berufungswerberin mit Einkommensteuerbescheid vom 23. Oktober 2009 antragsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2008. Dabei beließ es hinsichtlich des Arbeitsverhältnisses mit der Firma X Schmutz- und Erschwerniszulagen, Zuschläge für Nachtarbeit und Überstundenzuschläge in Höhe von insgesamt 4.455,15 SFr gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei.

Mit Eingabe vom 27. Oktober 2009 erhob die Berufungswerberin gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 23. Oktober 2009 Berufung und begehrte, "Schmutz- und Erschwerniszulagen sowie die Nachzulagen zu berücksichtigen".

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Oktober 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; begründend führte es dabei Folgendes aus:

"Die Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulage, die Überstundenzuschläge und die Nachzulage wurden beim Lohnzettel der Firma x bereits berücksichtigt - auf dem Lohnzettel der Firma a waren keine derartigen Zulagen ausgewiesen. Die Berufung war deshalb abzuweisen."

Mit Schreiben vom 10. November 2009, welches vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertet worden ist, brachte die Berufungswerberin unter Verweis auf eine Bestätigung der Firma A vom 6. November 2009 vor, dass die Schmutz- und Gefahrenzulage zu berücksichtigen sei. Es sei ihr bestätigt worden, dass im Bruttolohn 5% Schmutz- und Gefahrenzulage enthalten sei.

In weiterer Folge wurde der zuständige Sachbearbeiter der Firma A, Herr Z, vom Finanzamt telefonisch darüber informiert, dass die von der Berufungswerberin vorgelegte Bestätigung, dass im Bruttolohn eine Schmutz- und Gefahrenzulage enthalten sei, nicht ausreichend sei. Im Zuge des Telefonates ersuchte das Finanzamt, eine schriftliche Vereinbarung über die Gewährung einer Schmutz- und Gefahrenzulage und eine Beschreibung der Tätigkeit der Berufungswerberin vorzulegen. Herr Z sagte zu, alle ihm vorliegenden Unterlagen zu übermitteln (vgl. den diesbezüglichen Aktenvermerk über das Telefonat).

Mit E-Mail vom 17. November 2009 wurde von der Firma A ein mit "Arbeitgeberbescheinigung" bezeichnetes und an das Amt für Volkswirtschaft, Abteilung Arbeitslosenversicherung, Vaduz, adressiertes Formular übermittelt (dieses Formular ist mit 17. November 2009 datiert). Unter Punkt 3 dieses Formulars scheinen Beträge in Höhe von 891,80 SFr, 796,00 SFr, 2.413,60 SFr, 704,80 SFr bzw. 1.919,60 SFr mit der Bezeichnung "*Schicht- Akkord- Erschwerniszulage*" auf. Weitere Unterlagen, insbesondere jene, die das Finanzamt abverlangt hat, wurden nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob, wie von der Berufungswerberin beantragt, (über das vom Finanzamt bereits anerkannte Ausmaß hinaus) Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen im Sinne des § 68 EStG 1988 steuerfrei berücksichtigt werden können.

§ 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 lauten:

"Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind 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.*

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 Vertragstell auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,*
7. *innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.“*

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt/Knörzer, EStG¹⁰, § 68, Tz 10 ff; 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*).

Zusätzlich zur erstgenannten Voraussetzung ist für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer weiteren, 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 Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Pauschalisierte 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.

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 (*formelle Voraussetzung*).

Die Prüfung des Vorliegens einer lohngestaltenden Vorschrift bzw. die Prüfung der Frage, ob innerbetrieblich allen Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern Zulagen ausbezahlt werden, 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).

Die vorliegenden Unterlagen der Firma A, nämlich die Bestätigung vom 6. November 2009 und das als "Arbeitgeberbescheinigung" bezeichnete und an das Amt für Volkswirtschaft, Abteilung Arbeitslosenversicherung, Vaduz, adressierte Formular entsprechen **nicht** den im Gesetz geforderten lohngestaltenden Vorschriften bzw. einer innerbetrieblichen Vereinbarung. Unter einer innerbetrieblichen Gewährung von Zulagen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entweder eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und den in Betracht kommenden Arbeitnehmern oder eine autonome Festsetzung durch den Arbeitgeber zu verstehen (vgl. VwGH 17.1.1984, 83/14/0189). Die Bestätigung der

Firma A vom 6. November 2009, dass im Bruttolohn eine 5%ige Schmutz- und Gefahrenzulage enthalten sei, stellt lediglich eine nachträgliche, nur für steuerliche Zwecke der Berufungswerberin erstellte Bestätigung über die behauptete Zusammensetzung ihres Bruttolohnes im Jahre 2008 dar. Das obgenannte Formular vom 17. November 2009, in welchem Beträge in Höhe von 891,80 SFr, 796,00 SFr, 2.413,60 SFr, 704,80 SFr bzw. 1.919,60 SFr mit der Bezeichnung "*Schicht- Akkord- Erschwerniszulage*" aufscheinen, ist auch nur als weitere für steuerliche Zwecke der Berufungswerberin erstellte Bestätigung über die behauptete Zusammensetzung des Bruttolohnes zu werten. Die Voraussetzung formeller Art ist im konkreten Fall jedenfalls als nicht erfüllt anzusehen.

Obwohl es sich nun erübrigen würde, die weiteren - oben genannten - Voraussetzungen zu überprüfen, ist zu den weiteren Voraussetzungen, nämlich zu der funktionellen und materiellen Voraussetzung, noch Folgendes zu sagen:

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind auch diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Wie oben bereits dargelegt, ergibt sich aus den im Gesetz verwendeten Begriffen "Zulagen und Zuschläge", dass die Voraussetzung für deren Steuerfreiheit nur dann erfüllt ist, wenn diese Zulagen *neben* dem Grundlohn gewährt werden. Dies bedeutet, dass es unzulässig wäre, Zulagen lediglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen. Gegenständlich ist im Lohnausweis keine Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage ersichtlich. Hätte die Firma A tatsächlich eine Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt, so wäre diese Zulage im Lohnausweis ausgewiesen worden und nicht erst im Zuge des Berufungsverfahrens nachträglich bestätigt worden. Weiters fällt in diesem Zusammenhang auch auf, dass die Bezeichnung der strittigen Zulage wechselt. Während die liechtensteinische Arbeitgeberin der Berufungswerberin im Schreiben vom 6. November 2009 eine "*Schmutz- und Gefahrenzulage*" bestätigt, bestätigt sie im oben genannten Formular vom 17. November 2009 die Auszahlung einer "*Schicht- Akkord- oder Erschwerniszulage*". Hätte die Berufungswerberin von der Firma A tatsächlich eine Zulage erhalten, weil sie unter verschmutzenden, gefährlichen oder erschweren Umständen gearbeitet hat, so hätte die liechtensteinische Arbeitgeberin die Zulage auch von vorneherein dementsprechend eindeutig bezeichnet. Die Begriffe "Schmutz", "Erschwernis" und "Gefahr" sind klare Begriffe, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auch ein ausländischer (liechtensteinischer) Arbeitgeber auseinander halten kann.

Weiters ist - wie oben bereits aufgezeigt - für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen erforderlich, dass der Arbeitnehmer auch tatsächlich Tätigkeiten verrichtet, 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.

Gegenständlich ist trotz entsprechender Vorhaltung kein Nachweis erbracht worden, um welche zulagenwürdigen Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden.

Aus den genannten Gründen konnten im Berufungsjahr - der Vorgehensweise des Finanzamtes folgend - im Hinblick auf die Tätigkeit der Berufungswerberin bei der Firma A keine Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. Februar 2010