



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WA, vom 5. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 27. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen	32.928,22 €
Einkommensteuer	9.479,36 €
Ausländische Steuer	- 2.115,63 €
Festgesetzte Einkommensteuer	7.363,73 €

Entscheidungsgründe

Der Bw arbeitet seit Juni 2000 als Grenzgänger bei einem liechtensteinischen Unternehmen. Die Arbeitgeberin des Bw gehört zu den weltweit erfolgreichsten Herstellern von Lenksystemen, ist Weltmarktführer bei gebauten Nockenwellen und Technologieführer auf dem Gebiet der Massivumformung. Der Bw bekleidet die Stelle eines Maschinenbedieners, er hat die Aufgabe, Fertigungsaufträge termingerecht abzuwickeln, und benötigt hierfür die Fachkompetenz eines Maschinenschlossers bzw KFZ-Mechanikers. Wie in den Vorjahren bestätigte die Arbeitgeberin dem Bw, dass in den ausbezahlten Gehältern ein bestimmter Betrag an Schmutz- und Erschwerniszulagen enthalten ist. Die Arbeitgeber-Bestätigung

enthält den Hinweis, dass die Zulagenberechnung auf einem analytischen Arbeitsplatzsystem basiert. Sie schließt mit der Einladung, dass die entsprechenden aktuellen Unterlagen jederzeit zur Verfügung gestellt werden können.

Für diese Zulage, die weder in der Gehaltsabrechnung noch in der edv-mäßig geführten "Zeitnachweisliste" (vergleichbar mit einem inländischen Lohnkonto) gesondert ausgewiesen ist, begehrte der Berufungswerber die Tarifbegünstigung gemäß § 68 EStG.

Anders als in den Vorjahren entsprach das Finanzamt dem Begehrten des Bw nicht. Begründend verwies es unter anderem auf eine mit dem Bw bzw seinem Vertreter aufgenommene Niederschrift. Die Niederschrift erliegt allerdings nicht im Akt, weshalb dem UFS ihr Inhalt verborgen bleibt.

Der Bw er hob Berufung. In ihr führte er im Wesentlichen aus, der dem Finanzamt vorgelegten Stellenbeschreibung sei zu entnehmen, dass er im Rahmen seiner Tätigkeit als Oberflächenbehandler dauernd erschweren Arbeitsplatzrahmenbedingungen, insbesondere Lärm, Schmutz, Temperaturen und Unfallgefahren, ausgesetzt sei. Dafür würden ihm die Zulagen gewährt. Auch wenn die Zulage nicht gesondert im Lohnzettel ausgewiesen werde, so sei sie doch im Bruttolohn enthalten. Alle Voraussetzungen für die Gewährung der beantragten Begünstigung seien gegeben. Nicht ohne Grund habe ihm das Finanzamt in den Vorjahren die Begünstigung gewährt. Auch alle jene Arbeitskollegen, die im Finanzamt Feldkirch geführt würden, kämen zu Recht in den Genuss der Begünstigung.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung mit abänderndem Spruch. De facto leistete es der Berufung in einem kleinen Teilbereich Folge. Im Kern jedoch wies es die Berufung mit dem Hinweis auf eine persönliche Vorsprache des Bw ab, die im Akt freilich nicht dokumentiert ist. Zudem führte das Finanzamt aus, in § 68 Abs. 1 EStG sei eindeutig von einer "Zulage" die Rede und im § 68 Abs. 5 EStG würden innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer gültige Betriebsvereinbarungen gefordert. Diese formalen gesetzlichen Anforderungen erfülle die von der Arbeitgeberin behauptet Schmutz- und Erschwerniszulage nicht.

Der Bw wandte sich gegen den erstinstanzlichen Bescheid mit Vorlageantrag, in dem er vor allem sein Unverständnis darüber zum Ausdruck brachte, dass "*die im Bruttolohn enthaltenen SEG-Zulagen, welche bereits seit mehr als 10 Jahren alljährlich mit einer separaten Bestätigung nachgewiesen werden, beim Finanzamt Feldkirch bei a 400-500 T Grenzgängern im Sinne des § 68 Einkommensteuergesetz Berücksichtigung findet und beim Finanzamt Bregenz (bei angeblich ca. 15 Steuerpflichtigen) zu einer Abweisung führt.*"

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS hat das Vorbringen des Bw im Vorlagenantrag geprüft. Im Wesentlichen ist es inhaltlich zutreffend. In einer Ende 1989 stattgefundenen Besprechung mit leitenden Vertretern der Arbeitgeberin des Bw kamen Führungskräfte des Finanzamtes Feldkirch zum Ergebnis, dass die Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung der ausgewiesenen SEG-Zulagen erfüllt sind. Maßgeblich hiefür waren offensichtlich die Erläuterungen der Vertreter des liechtensteinischen Unternehmens, die Darstellung des analytischen Arbeitsplatzbewertungssystems, auf welches die Zulagenbestätigungen Bezug nehmen, und die erschließbar erfolgte Einsichtnahme in die schriftlichen Unterlagen, die laut Zulagenbestätigung jederzeit zur Verfügung gestellt werden. Angesichts des Vorbringens im Vorlagenantrag und der gleichsam ein Beweisanbot darstellenden Einladung in der Zulagenbestätigung wäre es die Aufgabe des Finanzamtes gewesen (§ 115 BAO), entsprechende Ermittlungen beim Finanzamt Feldkirch anzustellen und sich mit den Ermittlungsergebnissen auseinander zu setzen.

Der UFS hat die erstinstanzlichen Versäumnisse nachgeholt. Unter Bedachtnahme auf die ergänzenden Ermittlungen gelangte er aus den nachfolgend dargelegten Gründen zur Auffassung, dass der Berufung stattzugeben ist.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind unter anderem 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 im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder infolge schädlicher Einwirkungen 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; siehe auch E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung der Zulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen:

- Die im Gesetz umschriebene Arbeitserschwernis bzw. Gefährdung muss vorliegen (materielle Voraussetzung),
- die Zahlung muss neben dem Grundlohn erfolgen (funktionelle Voraussetzung) und

- der Zahlung muss eine sogenannte lohngestaltende Vorschrift zugrunde liegen oder sie muss an alle bzw. bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern erfolgen (formelle Voraussetzung).

Nun ist amtsbekannt, dass sich die steuer-, arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Rahmenbedingungen in der Schweiz von jenen in Österreich erheblich unterscheiden (vgl. UFS aktuell, 1/2003, 18 ff). Es wäre aber unzulässig, die bestehenden rechtlichen Unterschiede in den Nachbarstaaten in den Vordergrund zu rücken und die Steuerbefreiung durch Anwendung eines überspitzten Formalismus gleichsam generell zu versagen.

Das Finanzamt hat sich mit der **materiellen Voraussetzung** nicht auseinandergesetzt, da es dies im Hinblick auf das seiner Ansicht nach mangelnde Vorliegen der beiden weiteren Voraussetzungen für entbehrlich erachtet hat. Der UFS schließt sich in diesem Punkt der Beurteilung durch das Finanzamt Feldkirch an. Maßgeblich hiefür ist, dass die Feldkircher Ermittlungsergebnisse in der vorgelegten Stellenbeschreibung des Bw einerseits und dem Unternehmensgegenstand seiner Arbeitgeberin andererseits Deckung finden. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auch auf Judikate, aus deren Begründungen abgeleitet werden kann, dass Schlosser und Mechaniker eine zulagenwürdige Tätigkeit ausüben (VwGH 17.3.2004, 99/08/0158; 30.1.2002, 99/08/0033; 25.5.2004, 2000/15/0052; UFS 10.11.2004, RV/0058-F/04)

Das Finanzamt hat die **funktionale Voraussetzung** nicht ausdrücklich angesprochen, wohl aber indirekt als nicht gegeben angesehen, indem es auf den Umstand hingewiesen hat, dass die Arbeitgeberin des Bw nicht bereit sei, das Lohnabrechnungsprogramm so umzustellen, dass die Zulage gesondert ausgewiesen wird. Dem Finanzamt ist grundsätzlich beizupflichten, dass Zulagen nicht aus dem Grundlohn herausgeschält werden dürfen. Auch wenn im Berufungsfall weder das Lohnkonto noch die monatlichen Lohnausweise die Zulage gesondert auswiesen, kann unter Bedachtnahme auf die Besonderheit des Falles von einem begünstigungsschädlichen Herausschälen der SEG-Zulage nicht gesprochen werden. Dies deshalb, weil die Höhe des Gesamtbezuges offensichtlich Lohn Ausfluss eines analytischen Arbeitsplatzbewertungssystems ist. Das heißt, die Arbeitsplatzbewertung erfolgt unter anderem unter Bedachtnahme auf erschwerende, gefährdende und verschmutzende Arbeitsbedingungen. Die Arbeitsplatzbewertung ihrerseits wiederum ist maßgeblich für die Lohnhöhe. Dies aber kann nur bedeuten, dass die Arbeitgeberin des Bw sehr wohl eine Zulage ausrichtet, die neben dem Grundlohn bezahlt wird. Entgegen der unausgesprochenen Annahme des Finanzamtes wurde die Zulage nach Überzeugung des UFS also nicht aus dem Lohn herausgeschält. Sie wurde - weil es aus Sicht des ausländischen Rechtes hiefür keine Notwendigkeit gab - aus ökonomisch-administrativen Gründen erst im nachhinein gegenüber dem österreichischen Fiskus gesondert ausgewiesen.

Die **formale Voraussetzung**, also die innerbetriebliche Gewährung an alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmer, ist unter anderem im Falle einer autonomen Festsetzung durch den Arbeitgeber und einem zumindest stillschweigenden Einverständnis der Arbeitnehmer erfüllt (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Tz 16 ff zu § 68 EStG 1988). Weshalb diese Voraussetzung nicht erfüllt sein soll, ist unerfindlich, zumal bereits aus dem Aktenvermerk des Finanzamtes Feldkirch hervorgeht, dass ca. 350 Grenzgänger betroffen sind.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung statzugeben.

Zur Vermeidung von Missverständnissen wird festgehalten: Der UFS vertritt mit dieser Entscheidung nicht den rechtsirrigen Standpunkt, dass ein Finanzamt an die Entscheidungen eines anderen Finanzamtes gebunden wäre. Es wäre auch falsch, aus einer unrichtigen Begünstigung eines Abgabepflichtigen einen Anspruch eines anderen auf Gleichbehandlung abzuleiten oder umgekehrt. Es ist allerdings ebenso unzulässig, wenn ein Finanzamt, ohne selbst den Sachverhalt vollständig zu ermitteln, die Ermittlungsergebnisse eines anderen Finanzamtes, auf die sich ein Steuerpflichtiger bezieht, völlig negiert. Dies umso mehr, als derartige Ermittlungen mit Hilfe der modernen Bürotechnik ohne großen Aufwand gepflogen werden können, das in Rede stehende Nachbarfinanzamt viel näher zum strittigen Sachverhalt gelegen ist und zudem eine um ein Vielfaches größere Anzahl von Steuerpflichtigen führt, die im fraglichen Unternehmen beschäftigt ist. Der Grundsatz von Treu und Glauben legt zudem in einem solchen Fall eine akkordierte Vorgangsweise nahe, wobei Änderungen in der behördlichen Handhabung im Hinblick auf den Vertrauensschutz billigerweise nur pro futuro vorgenommen werden sollten.

Feldkirch, am 20. April 2005