

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, B-Straße-xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, Gd Y, T-Straße-yy, vom 25. August 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war im Streitjahr Grenzgänger nach Z. Er war bei der Fa. XY AG (XYZ), Ge T, N-Straße-zz, als Produktionsleiter beschäftigt.

In seiner am 31. März 2015 elektronisch eingelangten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 samt Beilagen (Jahreslohnausweis, Bestätigungen betreffend Schmutzzulage, Krankenversicherung und Kirchenbeitrag) erklärte der Bf. ua., dass in seinen Bruttobezügen von 89.037,50 CHF (72.206,47 €) neben sonstigen Bezügen (13./14. Monatslohn) iHv 12.135,50 CHF (9.841,49 €) auch Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) iHv 7.123,20 CHF (5.776,68 €) enthalten seien.

Mit angeschlossenem Schreiben vom 24. März 2015 bestätigt die Arbeitgeberin des Bf. für das Beschwerdejahr ua., dass der Bf. seit dem 12. April 1999 in ihrer Firma tätig und als Produktionsleiter während dem größten Teil der Arbeitszeit in ihrem Werk, in dem Stahl verarbeitet werde, unterwegs sei. Der Anteil an Büroarbeit betrage durchschnittlich weniger als 25%. Aus diesem Grund habe der Bf. Anspruch auf die Schmutzzulage iHv 8% vom Lohn.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 25. August 2015 wurde der Bf. für das Jahr 2014 veranlagt; dabei unterzog das Finanzamt die ausgewiesenen Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen der Besteuerung.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2014 erhobenen Beschwerde (elektronisch eingelangt am 31.8.2015) wandte sich der Bf. - ohne weitere Begründung - gegen die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten steuerfreien Zulagen lt. Lohnzettel.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde vom 17.2.2016 sowie das diesbezügliche Erinnerungsschreiben vom 18.4.2016) wurde der Bf. - nach entsprechenden rechtlichen Ausführungen - ersucht, insbesondere dazu schriftlich Stellung zu nehmen, ob die Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen tatsächlich zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt wurden und die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter erheblicher Verschmutzung erfolgten, und folgende Unterlagen vorzulegen:

- ☐ eine genaue Arbeitsplatzbeschreibung, aus der ersichtlich ist, welche Tätigkeiten bei seiner Beschäftigung eine erhebliche Verschmutzung verursachen,
- ☐ die Vorlage des Arbeitsvertrages (inkl. zusätzlicher Vereinbarungen),
- ☐ die innerbetrieblichen Vereinbarungen (oder ein anderer Nachweis, aus welchem ersichtlich ist, an welche Gruppe von Arbeitnehmern eine SEG-Zulage ausbezahlt wird), und
- ☐ die monatlichen Lohnausweise von Jänner bis Dezember 2014 oder eine Kopie des Lohnkontos.

In Erwiderung auf den oben dargestellten Vorhalt des Finanzamtes legte der Bf. ein Schreiben seiner Arbeitgeberin vom 14. März 2016 (bei der Abgabenbehörde elektronisch eingelangt am 19.4.2016) vor; darin bestätigt diese ergänzend, dass ihr Betrieb in Tt der Schwerindustrie zuzuordnen und dass der Bf. während der Arbeitszeit im Werk in seiner Funktion als Leiter Produktion zur Unterstützung und Supervision in den verschiedenen Abteilungen (WXYZ, etc.) präsent sei; dabei sei er ua. Metallstaub, Schmutz (Bearbeitung von schwarzem Stahl), Industrielack-Dämpfen, erhöhtem Lärm und erhöhten Gefahren durch die Bedienung der flurgesteuerten Krane ausgesetzt.

Das Finanzamt wies in der Folge die in Rede stehende Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 30. Mai 2016 als unbegründet ab; dies begründete die Abgabenbehörde im Wesentlichen damit, dass die monatlichen Lohnausweise (oder eine Kopie des Lohnkontos), eine innerbetriebliche Vereinbarung (oder ein anderer Nachweis, aus welchem ersichtlich sei, an welche Gruppen von Arbeitnehmern eine SEG-Zulage bezahlt werde) sowie der Arbeitsvertrag (inkl. Zusatzvereinbarungen) trotz Erinnerung nicht vorgelegt worden seien und damit die funktionellen Voraussetzungen, nämlich dass die Zulagen zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt und nicht nur nachträglich zum Zwecke der Steuerfreistellung herausgerechnet werden, nicht vorlägen; auch die formellen Voraussetzungen könnten mangels fehlender Unterlagen nicht überprüft werden.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 2. Juli 2016 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, womit diese wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag brachte er Nachstehendes vor:

"Sämtliche in ihrer Begründung dargestellten Hinweise möchte ich zurückweisen. Mein Unternehmen hat mir bestätigt, dass seit Jahren die entsprechenden Hinweise geliefert werden. Sämtliche Darstellung wurden offenbar von der Firma mit dem FA direkt vereinbart. Offenbar ist das bis zu Ihnen nicht vorgedrungen.

Ich ersuche um Gewährung der beantragten Zulagen und Zuschläge gem. Lohnzettel."

Mit Vorlagebericht vom 19. Juli 2016 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei legte die Abgabenbehörde den Verfahrensgang bzw. den Sachverhalt ausführlich dar und verwies auf ihre Ausführungen im Ergänzungsersuchen vom 17. Februar 2016 sowie in der Beschwerdeverentscheidung vom 30. Mai 2016.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Streit besteht im konkreten Fall allein darüber, ob die im vorgelegten Jahreslohnausweis der Fa. XY AG ausgewiesenen Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen iHv 7.123,20 CHF (5.776,68 €) gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei belassen werden können.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 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, EStG¹⁴, § 68 Tzen 10 ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 68 Tz 37) 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.

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.

Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 setzt weiter voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die vorgenannten angeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, die eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder zwangsläufig eine Gefahr mit sich bringen. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (**materielle** Voraussetzung; vgl. zB VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138; siehe dazu auch Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 68 Tzen 32 ff).

Es ist Sache des Abgabepflichtigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände dazulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. dazu VwGH 18.9.1987, 86/17/0110; VwGH 21.4.2005, 2001/15/0213; VwGH 25.06.2007, 2006/14/0050; gemäß § 119 Abs. 1 BAO hat die Partei die Verpflichtung, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Das Finanzamt hat mit Ergänzungsersuchen vom 17. Februar 2016 wie auch mit Beschwerdeverentscheidung vom 30. Mai 2016 klar dargelegt bzw. begründet, unter welchen

Voraussetzungen die ausgewiesenen SEG-Zulagen steuerfrei belassen werden können, und welche Unterlagen dafür vorzulegen wären. Der Bf. hat, obwohl es seine Aufgabe gewesen wäre, es trotz entsprechender Vorhaltungen (an dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass auch den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können) unterlassen, die erforderlichen Unterlagen vorzulegen (ua. die monatlichen Lohnausweise oder eine Kopie des Lohnkontos zur Abklärung, ob die in Rede stehenden SEG-Zulagen auch tatsächlich zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt worden sind; eine innerbetriebliche Vereinbarung oder ein anderer Nachweis, aus welchem ersichtlich ist, an welche Gruppen von Arbeitnehmern eine SEG-Zulage bezahlt wurde; den Arbeitsvertrag inkl. Zusatzvereinbarungen; zur Abklärung, ob die vom Bf. zu leistenden Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung führten, erfordert - wie oben erwähnt - die Vorlage entsprechender Einzelaufzeichnungen darüber, wann die aufgezeigten, zuschlagsvermittelnden Tätigkeiten tatsächlich geleistet wurden) sowie - auch wenn ein Beweis durchaus zugemutet werden konnte - den Versuch zu unternehmen, sämtliche in Frage stehenden Bedingungen durch einwandfreie, konkrete Angaben glaubhaft zu machen und damit die Feststellungen bzw. Ausführungen des Finanzamtes (substantiiert) zu entkräften.

Dem Finanzgericht war es dadurch verwehrt, auf der Grundlage eines eindeutigen Sachverhaltes zu beurteilen, ob im konkreten Fall die gesetzlich geforderten Voraussetzungen vorlagen, um die in Rede stehenden Zulagen als steuerfreien Lohnbestandteil zu behandeln. Nachdem nun im Beschwerdefall nicht erwiesenermaßen bzw. verlässlich vom gleichzeitigen Vorliegen der oben dargestellten drei Bedingungen (materielle, funktionelle und formelle Voraussetzung) ausgegangen werden konnte, schließt sich das Finanzgericht der Vorgehensweise des Finanzamtes (Besteuerung der ausgewiesenen SEG-Zulagen) an und war daher dem Beschwerdebegehren ein Erfolg zu versagen. Dabei war insbesondere auch zu berücksichtigen, dass es - wie oben dargelegt - am Bf. gelegen wäre, in dem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren selbst *einwandfrei* das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Im Hinblick auf das Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag wird im Übrigen auch auf die Ausführungen der Abgabenbehörde im Vorlagebericht verwiesen. Insoweit der Bf. mit seinem Vorbringen den Grundsatz von Treu und Glauben ansprechen will, ist zu sagen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das in Art. 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip ist, insbesondere jenes von Treu und Glauben, ist (vgl. Ritz, BAO5, § 114 Tz 7, und die dort zit. VwGH-Judikatur). Zur rechtlichen Würdigung des gegenständlichen Falles waren daher ausschließlich die maßgeblichen Bestimmungen im Einkommensteuergesetz heranzuziehen.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Insgesamt war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. November 2016