

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache XY gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der in Liechtenstein als Grenzgänger nichtselbständig tätige Beschwerdeführer hat gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 mit der Begründung, der Bruttobezug sei um den Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung in Höhe von 2.082,00 CHF erhöht worden und die durch eine Bestätigung der Dienstgeberin belegten Schichtzulagen in Höhe von 6.000,00 CHF seien nicht als steuerfrei behandelt worden, Beschwerde erhoben.

2. In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt begründend ausgeführt, unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen seien nur jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt würden, weil die zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgten, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkten, im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellten oder zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich brächten. Da aus der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung eine für die Gewährung einer Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage erforderliche Tätigkeit nicht hervorgehe, falle die Zulage nicht unter die Steuerbefreiung gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988.

Hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge hat das Finanzamt ausgeführt, dass Beträge, die der Arbeitgeber dafür leiste, dass sich der Arbeitnehmer selbst krankenversichere, als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen seien. Die Befreiung gemäß § 3 EStG 1988

(Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer) komme nur dann zur Anwendung, wenn der Arbeitgeber die Versicherungsprämien unmittelbar an den Versicherer leiste.

3. Im Vorlageantrag hat der Beschwerdeführer eingewendet, dass es sich bei dem im Lohnausweis angeführten "Arbeitgeberanteil Krankenkasse" in Höhe von 2.082,00 CHF nicht um eine freiwillige Selbstversicherung handle, sondern um eine obligatorische Krankenpflegeversicherung und somit um eine Pflichtversicherung, bei welcher der Arbeitgeber die Hälfte zu tragen habe. Dieser Arbeitgeberanteil sei - wie beim inländischen Dienstnehmer - nicht dem Bruttolohn hinzuzurechnen.

II. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist bei einem im Bereich der Herstellung und Vermarktung von elektrischen und elektronischen Verbindungsprodukten und -systemen tätigen liechtensteinischen Unternehmen als Betriebsmechaniker beschäftigt und hat die begünstigte Besteuerung einer Zulage in Höhe von 6.000,00 € beantragt. Der Bestätigung der Arbeitgeberin vom 27. Juni 2017 zufolge wurde die Zulage von monatlich 500,00 CHF ausbezahlt, weil sich der Beschwerdeführer für die temporäre Übernahme von Schichten zur Verfügung stellt, wenn es aufgrund des Ausfalls eines Mechanikers wegen Urlaub oder längerer Krankheit Probleme gibt, den mechanischen Support zu gewährleisten.

Weiters hat die Arbeitgeberin dem Beschwerdeführer "Krankenkassenversicherungsbeiträge" in Höhe von 2.082,00 CHF ausbezahlt, die einem Vermerk auf dem Lohnausweis zufolge im Bruttolohn nicht enthalten sind. Aufgrund des Abschlusses einer Krankenversicherung bei einer inländischen privaten Versicherung ist er in Liechtenstein von der obligatorischen Krankenpflegeversicherung befreit. Die Beitragszahlungen in Höhe von 2.165,21 € wurden als Werbungskosten berücksichtigt.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1. Begünstigte Zulagen

§ 68 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise:

"(1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

[...]

(5) Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind 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 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 aufgrund gesetzlicher Vorschriften, den in § 68 Abs. 5 EStG 1988 angeführten lohngestaltenden Vorschriften (Dienst- bzw. Arbeitsordnungen, Kollektivverträge, Betriebsvereinbarungen) oder innerbetrieblich allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden. Zudem müssen die Zulagen dem Arbeitnehmer für überwiegend unter den gesetzlich bestimmten Umständen (erhebliche Verschmutzung, außerordentliche Erschwernis oder zwangsläufige Gefährdung) zu leistende Arbeiten gewährt werden.

Das Erfordernis des Überwiegens der begünstigten Tätigkeiten ist in Bezug auf die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses insgesamt zu erbringende Arbeitsleistung zu beurteilen. Ob eine erhebliche Verschmutzung, eine außerordentliche Erschwernis oder eine zwangsläufige Gefährdung des Arbeitnehmers vorliegt, ist nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes zu prüfen, ob sie überwiegend unter solchen Umständen erfolgen (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322, betreffend Gefahrenzulage, mwN). Es müssen demnach also in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die mit einer erheblichen Verschmutzung, einer außerordentlichen Erschwernis oder einer zwangsläufigen Gefährdung verbunden sind, überwiegen. Dafür wiederum ist, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, erforderlich, dass nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138, mit Hinweis auf VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322, und VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052).

Unterlässt es der Abgabepflichtige, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen (vgl. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052, mwN). Vielmehr hat der Abgabepflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207, und VwGH 28.10.2004, 2000/15/0054, mwN).

Dieser Nachweispflicht ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Abgesehen davon, dass er keine Unterlagen vorgelegt hat, anhand derer das Vorliegen der formalen

Voraussetzungen hätte beurteilt werden können, hat er auch nicht aufgezeigt, dass die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend mit einer erheblichen Verschmutzung, einer außerordentlichen Erschwernis oder einer zwangsläufigen Gefährdung im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 verbunden gewesen wären. Auch mit der vorgelegten Bestätigung der Arbeitgeberin ist diesbezüglich nichts zu gewinnen. Abgesehen davon, dass in der angegebenen Bereitschaft, sich für die temporäre Übernahme von Schichten zur Verfügung zu stellen, eine tatsächlich erbrachte "Arbeitsleistung" an sich nicht erblickt werden kann, kann daraus jedenfalls nicht abgeleitet werden, dass mit der Zulage überwiegend unter den in § 68 Abs. 5 EStG 1988 angeführten Umständen verrichtete Tätigkeiten abgegolten worden wären.

Dass begünstigte Überstundenzuschläge oder Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit vorgelegen wären, hat der Beschwerdeführer selbst nicht behauptet. Zudem können solche Zuschläge nur dann als nach § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden, wenn das Ableisten derartiger Arbeitszeiten im Einzelfall konkret nachgewiesen wird (vgl. VwGH 19.3.2008, 2006/15/0268).

Damit aber hat das Finanzamt die steuerbegünstigte Behandlung der in Rede stehenden Zulage zu Recht versagt.

2. Krankenversicherungsbeiträge

Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) ua. die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 alle Bezüge und Vorteile, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. VwGH 22.11.2018, Ro 2017/15/0042, mwN, und VwGH 1.6.2016, 2013/13/0061). Ein Vorteil wird dann für ein Dienstverhältnis gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Das ist der Fall, wenn der Vorteil gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer dieses Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird (vgl. VwGH 18.10.2018, Ra 2016/15/0070).

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof etwa vom Arbeitgeber übernommene Arbeitnehmeranteile an der gesetzlichen Sozialversicherung als Arbeitslohn beurteilt und das Vorliegen einer Maßnahme der Zukunftssicherung nach § 3 EStG verneint, weil es sich dabei um den Ersatz von Aufwendungen handle, die dem Arbeitnehmer erwachsen (vgl. VwGH 29.5.1985, 83/13/0201). Dem Vorteil aus dem Dienstverhältnis stehen dabei im selben Ausmaß Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 gegenüber (vgl. Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 20. Lfg., § 16 Tz 97).

Kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegt hingegen vor, wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmeranteil auf Grund einer ihn selbst treffenden gesetzlichen Verpflichtung für den Arbeitnehmer entrichtet (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0279,

betreffend Krankenversicherungsbeiträge nach dem Bauarbeiter-Schlechtwetter-Entschädigungsgesetz).

Nach Art. 7 Abs. 1 des (liechtensteinischen) Gesetzes vom 24. November 1971 über die Krankenversicherung (KVG) sind obligatorisch versichert für Krankenpflege Personen, die in Liechtenstein ihren zivilrechtlichen Wohnsitz haben oder eine Erwerbstätigkeit ausüben (lit. a) und für Krankengeld über 15jährige Arbeitnehmer, die in Liechtenstein für einen Arbeitgeber mit Sitz oder Niederlassung in Liechtenstein tätig sind (lit. b).

Gemäß Art. 22 Abs. 8 KVG in der im Streitjahr geltenden Fassung gehen die Beiträge der obligatorischen Krankenpflege- und Krankengeldversicherung der Arbeitnehmer zur Hälfte zu Lasten des Arbeitgebers. Der Arbeitgeber hat die Beiträge des Arbeitnehmers bei der Lohnzahlung in Abzug zu bringen und zusammen mit seinen eigenen periodisch, spätestens auf das Ende des jeweiligen Kalenderquartals, der Kasse zu entrichten. Das Amt für Gesundheit bestimmt gestützt auf den Landesdurchschnitt der Prämien in der obligatorischen Krankenpflegeversicherung einen für alle Versicherten und alle Arbeitgeber einheitlichen Beitrag des Arbeitgebers (für das Jahr 2016 war dieser Betrag für Erwachsene mit 173,50 CHF pro Monat festgelegt; <https://apps.llv.li/amtsblatt/archiv/display/44888>).

Bei Personen, bei denen ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt, richtet sich die Versicherungspflicht nach den Regeln der in Liechtenstein seit 1. Juni 2012 anzuwendenden Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit samt deren Durchführungsverordnung (EG) Nr. 987/2009 [Beschluss Nr. 76/2011 des Gemeinsamen EWR-Ausschusses vom 1. Juli 2011 zur Änderung von Anhang VI (Soziale Sicherheit) und von Protokoll 37 zum EWR-Abkommen iVm dessen Kundmachung im Liechtensteinischen Landesgesetzblatt 2012 Nr. 202]. Die Verordnungen sind unmittelbar anwendbar (§ 288 AEUV) und gehen den nationalen Bestimmungen vor.

Als allgemeine Regel bestimmt Art. 11 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004, dass Personen, für die diese Verordnung gilt, den Rechtsvorschriften nur eines Mitgliedstaats unterliegen. Eine Person, die in einem Mitgliedstaat eine Beschäftigung oder selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, unterliegt den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats (Abs. 3 lit. a).

Ausnahmen vom Erwerbsortprinzip bedürfen, abgesehen von den in der Verordnung geregelten, hier nicht interessierenden Ausnahmen, der Aufnahme in Anhang XI ("Besondere Vorschriften der Mitgliedstaaten") der Verordnung oder einer zwischenstaatlichen Vereinbarung [Art. 16 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004]. Hinsichtlich Liechtenstein wurde in Anhang XI der damals geltenden nationalen Rechtslage (Art. 11 Abs. 2 KVG bzw. Art. 33 der Verordnung zum Gesetz über die Krankenversicherung) entsprechend ua. aufgenommen, dass in Österreich wohnhafte Personen, die der Pflichtversicherung nach der liechtensteinischen Krankenpflegeversicherung unterliegen, von der Versicherungspflicht befreit werden können, wenn und solange sie in Österreich

wohnen und nachweisen können, dass sie dort Anspruch auf eine gesetzliche oder gleichwertige Krankenversicherung haben. Die Befreiung kann nicht widerrufen werden, außer im Falle des Wechsels des Arbeitgebers.

Im Bereich der Krankenpflegeversicherung besteht für in Liechtenstein erwerbstätige österreichische Grenzgänger somit ein Wahlrecht. Sie können sich abweichend vom Beschäftigungsortprinzip diesbezüglich auch im Staat des Wohnortes (Österreich) versichern lassen. Machen sie von diesem Wahlrecht Gebrauch, sind sie von der liechtensteinischen Versicherungspflicht zu befreien. Die Versicherungspflicht im Bereich Krankentaggeld bleibt davon unberührt.

Der Beschwerdeführer hat in Österreich eine Krankenversicherung abgeschlossen und war sohin von der obligatorischen liechtensteinischen Krankenpflegeversicherung befreit. Der dem Beschwerdeführer von der liechtensteinischen Arbeitgeberin ausbezahlte Betrag in Höhe von 2.082,00 CHF entspricht dem im Jahr 2016 im Falle einer liechtensteinischen Versicherungspflicht zu bezahlenden Arbeitgeberbeitrag von monatlich 173,50 CHF. Dieser Betrag wurde somit aber nicht in Erfüllung der obligatorischen Versicherung in Liechtenstein geleistet, sondern zur Abgeltung des in Österreich angefallenen, allein den Beschwerdeführer treffenden Versicherungsaufwandes. Damit aber stellt diese Zahlung einen aus dem Arbeitsverhältnis resultierenden Bezug und somit gemäß § 25 EStG 1988 zu erfassenden Arbeitslohn dar (vgl. auch BFG 26.9.2018, RV/1100239/2018). Folgerichtig wurden die in Österreich entrichteten Beiträge daher als Werbungskosten in Abzug gebracht und kann sich der Beschwerdeführer insoweit auch nicht als beschwert erachten.

Zutreffend hat das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung auch darauf hingewiesen, dass es sich hierbei nicht um steuerfreie Zahlungen für die Zukunftssicherung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 handelt, zumal eine begünstigte soziale Zuwendung in diesem Sinne voraussetzt, dass konkrete Bedürfnisse des Arbeitnehmers aus sozialen Erwägungen ganz oder teilweise durch den Arbeitgeber befriedigt werden (vgl. VwGH 29.5.1985, 83/13/0201). Aufwand der dem Arbeitgeber aus dem Ersatz von als Werbungskosten abzugsfähigen Aufwendungen des Arbeitnehmers erwächst, fällt daher nicht unter diese Befreiungsbestimmung.

Die Beschwerde war daher gesamthaft gesehen als unbegründet abzuweisen.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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 Frage, ob die im Beschwerdefall ausbezahlte "Schichtzulage" der begünstigten Besteuerung gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 unterliegt, wurde ebenso wie die Frage, ob

vom Arbeitgeber im Falle einer Befreiung von der liechtensteinischen Versicherungspflicht ausbezahlte "Krankenversicherungsbeiträge" als Arbeitslohn zu erfassen sind, auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 27. Juni 2019