

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***SenV***, die Richterin R_2 sowie die fachkundigen Laienrichter L_1 und L_2 in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Juni 2022 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 1. Juni 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Juni 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden dahin abgeändert, dass die Einkommensteuer 2019 und die Einkommensteuer 2020 sowie deren jeweilige Bemessungsgrundlagen wie in den Beschwerdevereinscheidungen vom 13. April 2023 festgesetzt werden.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer reichte am 31.3.2022 die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (L1) 2019 elektronisch beim Finanzamt ein und gab darin unter anderem an, dass er als Grenzgänger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, von einem Arbeitgeber bezogen hatte. Am 30.4.2022 reichte er die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (L1) 2020 elektronisch beim Finanzamt ein und gab darin unter anderem an, dass er als Grenzgänger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, von einem Arbeitgeber bezogen hatte. Mit Einkommensteuerbescheiden vom 1.6.2022 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2019 für ein Einkommen von EUR 38.472,34 mit EUR 6.020,00 und für 2020 für ein Einkommen von EUR 40.019,73 mit EUR 6.339,00 fest. Im Begründungsteil findet sich jeweils folgender

Hinweis: „Bezüglich den SEG-Zulagen gern. § 68 EStG und den Sonderzahlungen gern. § 67 EStG wird auf den Vorlagebericht zu ANV 2018 verwiesen.“.

In seinen Beschwerden vom 30.6.2022 brachte der Beschwerdeführer vor, dass ihm von seinem Schweizer Arbeitgeber neben dem Grundlohn eine Schmutzzulage elfmal im Jahr gewährt werde. Auf dem Monatslohnzettel werde dabei ein Soll-Stunden-Monatslohn ausgewiesen, was „technischen Gründen“ der Schweizer Lohnverrechnung geschuldet sei. Der 14. Monatslohn sei als Sonderzahlung iSd § 67 EStG zu qualifizieren, da eine dahingehende Vereinbarung mit dem Arbeitgeber bestehe und die Auszahlung jeweils am 30.6. und 31.12. eines Jahres erfolge.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 13.4.2023 änderte das Finanzamt die Festsetzungen der Einkommensteuer dahin ab, dass der 14. Monatsgehalt als Sonderzahlung behandelt wurde. Bezüglich der beantragten steuerlichen Begünstigung der Schmutzzulage verwies das Finanzamt auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7.4.2023 zu GZ RV/1100405/2020. Es setzte die Einkommensteuer 2019 für ein Einkommen von EUR 35.360,87 mit EUR 4.900,00 und die Einkommensteuer 2020 für ein Einkommen von EUR 36.808,85 mit EUR 5.183,00 fest.

Der Beschwerdeführer beantragte am 12.5.2023 die Vorlage seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt legte die Beschwerde am 29.6.2023 dem Bundesfinanzgericht vor. Mit Eingabe vom 25.5.2023 legte der Beschwerdeführer eine 34-seitige „Arbeitsplatzbeschreibung“ bzw. Bilddokumentation mit Erläuterungen vor, in der einzelne Arbeitsschritte festgehalten sind. Der Beschwerdeführer selbst ist auf den Fotos mehrfach abgebildet.

Über Ersuchen um Stellungnahme des Bundesfinanzgerichts vom 26.6.2024 brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 30.7.2024 vor wie folgt:

1) Welche Kleidungsstücke werden am Arbeitsplatz getragen? „[Der Beschwerdeführer] trägt während der Arbeit Arbeitshosen, ein T-Shirt, zum Teil Schutzschuhe und während bestimmter Arbeiten (zB Flexen) auch eine Schutzjacke.“

2) Wird Arbeitskleidung vom Dienstgeber gestellt? „Nein, die Arbeitskleidung wird vom [Beschwerdeführer] privat angeschafft.“

3) Wer reinigt die Arbeitskleidung?

4) Wie oft wird die Arbeitskleidung gereinigt? „[Der Beschwerdeführer] reinigt die Arbeitskleidung täglich privat zuhause.“

5) Welche Kleidung wird auf der Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte getragen? „Auf der Fahrt trägt [Der Beschwerdeführer] Privatkleidung. Nachdem die Kleidung während der Arbeit sehr schmutzig wird, zieht er sich vor bzw. nach der Arbeit im Betrieb um.“

6) Gibt es am Arbeitsplatz Umkleiden und/oder Duschen? „Es gibt keine Umkleiden, lediglich einen Spind zum Aufbewahren der Freizeitkleidung. Es gibt eine einzige Dusche für ca. 50 Mitarbeiter.“

7) Bezogen auf die mit Eingabe vom 25.5.2023 übermittelte Fotodokumentation von Arbeitsabläufen wird ersucht darzustellen, in welchem zeitlichen Verhältnis sich die Arbeitsschritte, während derer eine Verschmutzung tatsächlich eintrete, zu jenen Arbeitsschritten, während derer eine besondere Verschmutzung nicht zu erwarten ist, bewegen. Allein der Umstand, dass ein Kontakt mit Stahl- und Gussspänen, Stahl- und Gussstaub, Öl, Wasser oder Schmiermittel möglich ist, ist diesbezüglich kein ausreichender Nachweis.

Folgende Arbeitsschritte führen zu einer besonderen Verschmutzung bzw. auch zu einer Beschädigung der Kleidung (durch die Metallspäne):

Tätigkeiten vor und zwischen den automatisierten Arbeitsgängen, bezogen auf ein Werkstück (von dem ca. 11 Stücke pro Tag bearbeitet werden):

	Art der Verschmutzung	Dauer in Minuten
Bearbeiten des Rohlings mit Winkelschleifer	Metallstaub und -späne	0,5
Einlegen des Werkstücks in die Maschine (17k schwer)	Metallstaub (durch Körperkontakt)	2
Reinigen des Werkstückes (nach 1. autom. Arb.gang)	Bohrwasser, Metallspäne	1
Reinigen des Werkstückes (nach 2. autom. Arb.gang)	Bohrwasser, Metallspäne	1
Reinigen des Werkstückes (nach 3. autom. Arb.gang)	Bohrwasser, Metallspäne	1
Reinigen des Werkstückes (nach 4. autom. Arb.gang)/Ausrichten	Bohrwasser, Metallspäne	2
Abblasen/Nachbearbeiten des ersten Teils des Werkstückes mit dem Turboschleifer	Bohrwasser, Metallspäne	5
Nachbearbeiten des zweiten Teils des Werkstückes	Bohrwasser, Metallspäne	10
		22,5
	ergibt pro Tag (x 11 Werkstücke)	247,5

Die vier automatisierten Arbeitsgänge dauern pro Werkstück gesamt rund 15 Minuten; währenddessen, sowie zwischen den Werkstücken, werden Nebenarbeiten ausgeführt:

	Art der Verschmutzung	Dauer in Minuten
z. B. Kleinteile entgraten /Gesamtzeit pro Tag, ca.	Metallspäne	120
Reinigung der Maschine/Gesamtzeit pro Tag, ca.	Bohrwasser, Metallspäne, Schmiermittel	30
		150

Summe 397,50 Minuten = rund 6,50 Stunden / Arbeitstag

Ein Normalarbeitstag umfasst 8,25 Stunden, sodass eine überwiegende Verschmutzung gegeben ist.

8) Trifft es zu, dass der Fräs-/Dreh-Vorgang an der CNC-Maschine in einer abgeschlossenen Kabine erfolgt (vgl. Erkenntnis des BFG vom 7.4.2023, RV/1100405/2020, Seite 4)? „Ja, der direkte automatisierte Fräsvorgang erfolgt in einer abgeschlossenen Kabine (Dauer wie oben beschrieben, pro Werkstück gesamt ca. 15 Minuten). Die gesamte Vor- und Nachbearbeitung der Werkstücke erfolgt außerhalb dieser Kabine, mit einhergehender besonderer Verschmutzung.“

9) Verfügt die CNC-Fräsmaschine, an der Sie tätig sind, über eine Absaug- oder anderweitige Entsorgungseinrichtung für Nebenprodukte wie Staub, Flüssigkeit oder Schmiermittel? „*Nein, es gibt keine Absaugeinrichtung und keine Entsorgungseinrichtung.*“

Weiteres Vorbringen bezieht sich auf den zwangsläufigen Kontakt mit Metallstaub, Metallspänen, Bohrwasser und Ölen. Auch sei er immer wieder (etwa beim Schleifen) Funkenflug ausgesetzt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2019 und 2020 bei einer im Maschinenbau tätigen Arbeitgeberin in der Schweiz nichtselbständig als CNC-Fräser beschäftigt. Alle im Bereich im Bereich CNC-Fräsen und CNC-Drehen beschäftigten Mitarbeiter erhalten elfmal pro Jahr einen Pauschalbetrag von 5 % des Bruttolohnes als Schmutzzulage (vgl. Aktenstück 20: Bestätigung der Arbeitgeberin vom 14.8.2019). Die Arbeitgeberin stellt die Tätigkeit des Beschwerdeführers wie folgt dar (vgl. Bestätigung vom 3.7.2019, Aktenstück 20): „*Wir bestätigen, dass [der Beschwerdeführer] im Bereich CNC-Fräsen eingesetzt wird und hauptsächlich Guss- und Metallteile bearbeitet. Dazu kommt die Instandhaltung, Wartung und Reinigung und das Ausführen von diversen anderen Vor- und Nachbereitungsarbeiten. Dabei kommt der Arbeitnehmende in erheblichem Masse mit verschmutzenden bzw. gefährlichen Materialien und Stoffen in Berührung. Beispielfhaft und nicht erschöpfend werden die Stoffe angeführt, die zur Verschmutzung und Gesundheitsgefährdung führen können: Stahl- und Gussspäne und Stahl- und Gussstaub, Öle und Schmiermittel, Kühlmittel, öl-bzw. kühlemulsionshaltige Dämpfe in der Luft. ...*“

Die Monatslohnabrechnungen für Monate, in denen weder eine Sonderzahlung gewährt noch eine Reduktion aufgrund von Kurzarbeit vorgenommen wurde, für den Beschwerdeführer sind typischerweise (vgl. Aktenstück 16 „*Monatslohnzettel 2019*“, Seite 1) folgendermaßen aufgebaut:

Lohnabrechnung Januar 2019

Lohnart	Anzahl	Ansatz	Subtotal	Total
Soll-Stunden Monatslohn	5'300.00 CHF	181.00	29.30 CHF	
Monatslohn Grenzgänger				4'735.40 CHF
Schmutzzulage				236.75 CHF
Bruttolohn				4'972.15 CHF

Weiter erhielt der Beschwerdeführer auf Basis einer mündlich getroffenen, mit Schreiben der Arbeitgeberin vom 16.8.2022 (vgl. Aktenstück 21) bestätigten Vereinbarung mit dieser neben den laufenden monatlichen Bezügen jährlich zwei Sonderzahlungen, welche zum 31.6. bzw. 31.12. ausbezahlt wurden. In den Monaten März 2019, April 2019, Juni 2019, Juli 2019, Juni 2020, Juli 2020, September 2020, November 2020 und Dezember 2020 wurde eine „Reduktion Kurzarbeit 20 %“ vorgenommen, die Schmutzzulage blieb – soweit sie ausgewiesen wurde – jeweils der Höhe nach unverändert. Die Monatslohnabrechnung für Juni 2019 (vgl. Aktenstück 16 „Monatslohnzettel 2019“, Seite 6) ist folgendermaßen aufgebaut:

Lohnabrechnung Juni 2019

Lohnart	Anzahl	Ansatz	Subtotal	Total
Soll-Stunden Monatslohn	5'300.00 CHF	181.00	29.30 CHF	
Monatslohn Grenzgänger				4'735.40 CHF
Schmutzzulage				236.75 CHF
Reduktion Kurzarbeit 20%	132.70 Std	5.86 CHF		-777.60 CHF
13. Monatslohn (x14)				4'735.40 CHF
Bruttolohn				8'929.95 CHF

Zwei Bestätigungen des Arbeitgebers ist zu entnehmen, dass die Schmutzzulage 5 % des Bruttolohnes beträgt (vgl. Aktenstück 20 „Vereinbarung Lässer“) und neben dem Grundlohn gewährt wird (vgl. Aktenstück 21: „Vereinbarung betr. Sonderzahlungen“: „...Weiters möchten wir festhalten, dass mit [dem Beschwerdeführer] zu Beginn seines Arbeitsverhältnisses die Gewährung einer Schmutzzulage vereinbart wurde. Die Gewährung der Schmutzzulage erfolgt neben dem Grundlohn.“).

Diese Sachverhaltselemente ergeben sich zweifelsfrei aus den vorgelegten Aktenteilen und insbesondere aus den in Klammern genannten Beweismitteln.

Der Beschwerdeführer hat in den Monaten März, April, Juni und Juli des Jahres 2019 aufgrund der angeordneten Kurzarbeit durchschnittlich drei Tage pro Woche gearbeitet. In den Monaten Juni, Juli, September, November und Dezember des Jahres 2020 hat der Beschwerdeführer aufgrund der angeordneten Kurzarbeit zwei bis drei Tage pro Woche gearbeitet. Dies ist angesichts seiner Angaben in der mündlichen Verhandlung glaubwürdig.

Der Senat ist zur Überzeugung gelangt, dass der Beschwerdeführer in seiner beruflichen Tätigkeit weder in zeitlicher Hinsicht überwiegend Tätigkeiten ausführt, bei denen er oder seine Kleidung erheblich verschmutzt würden, noch dass der Beschwerdeführer und seine Kleidung bei seinen Arbeitsleistungen zwangsläufig erheblich verschmutzt würde.

In der vom Beschwerdeführer verfassten „Arbeitsplatzbeschreibung“ sind eine Vielzahl von Fotos des Beschwerdeführers beim Ausführen diverser Arbeitsschritte enthalten. Der Beschwerdeführer trägt jeweils ein kurzärmeliges T-Shirt, eine dunkle Arbeitshose,

Arbeitshandschuhe und dunkle Schuhe sowie teilweise eine Schutzbrille. Auf keinem der Fotos ist zu erkennen, dass die Kleidung oder die Haut an den Unterarmen verschmutzt wäre. Die mehrfach abgebildete Werkbank und die Fräsmaschine sowie der Fußboden darunter sind bei verschiedenen Arbeitsschritten gut erkennbar mit Staub, Spänen bzw. einer milchigen Flüssigkeit bedeckt. Davon konnte sich der Senat durch das Studium der vorgelegten Lichtbildbeilage überzeugen.

Daher ist auch die mit der Stellungnahme vom 30.7.2024 vorgelegte Aufstellung über die Einteilung der einzelnen Arbeitsschritte in zeitlicher Hinsicht nach solchen, bei denen zwangsläufig eine Verschmutzung eintrete, und anderen Tätigkeiten, nicht geeignet, das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen für die Steuerfreiheit der Zulage darzutun.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers trägt er am Arbeitsplatz selbst angeschaffte Arbeitskleidung. Vor Arbeitsbeginn und nach Arbeitsende wechselt der Beschwerdeführer jeweils seine Kleidung. Er hat durchschnittlich 12 Hemden (T-Shirts) und vier bis fünf Hosen in Verwendung. Er bringt einmal pro Woche die gebrauchte Arbeitskleidung nach Hause und wäscht sie dort in einem einzigen Waschgang getrennt von sonstiger Wäsche. An Waschmittel wird Colorwaschmittel, Hygienereiniger und ein Duftverbesserer verwendet. Im Haushalt des Beschwerdeführers gibt es eine einzige Waschmaschine. Die diesbezüglichen Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung waren glaubwürdig.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung deutet der tägliche Wechsel der Arbeitskleidung für sich betrachtet nicht auf deren erhebliche Verschmutzung hin. Auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer teilweise mehrmals täglich das Hemd wechselt, ist – was er selbst zugesteht – in erster Linie der hohen Temperatur in den Betriebsräumlichkeiten geschuldet, die zu entsprechendem Schwitzen führt. Nicht erwiesen ist auch, dass die zweifellos entstehende Verschmutzung der Arbeitskleidung zu einem überdurchschnittlichen Waschaufwand führen würde.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Sonstige Bezüge

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 sieht für sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), die der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber erhält, eine dort näher geregelte begünstigte Besteuerung vor.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen begünstigt zu steuernde sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 nur dann vor, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (vgl. ua. VwGH 25.7.2018, Ro 2017/13/0005, und die dort angeführten Erkenntnisse). Sonstige Bezüge sind damit solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden, sondern die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, was aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss (vgl. VwGH 25.3.2015, 2011/13/0015, mwN) und dürfen daher nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelden (vgl. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0140, mwN, und VwGH 23.2.2010, 2008/15/0243, mwN).

Diese Voraussetzungen treffen für die dem Beschwerdeführer in beiden Streitjahren jeweils gewährten Bezüge „13. Monatslohn“ und „14. Monatslohn“ zu. Das Finanzamt teilt nunmehr diese Rechtsansicht und hat ihr in der Beschwerdeentscheidung Rechnung getragen. Der Beschwerde war daher insoweit Folge zu geben.

Schmutzzulage

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 in der in den Streitjahren maßgeblichen Fassung sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Nach § 68 Abs. 5 erster Satz 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 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 nach § 68 Abs. 5 zweiter Satz EStG 1988 nur begünstigt, soweit sie aufgrund der in Z 1-6 angeführten lohngestaltenden Vorschriften oder innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (Z 7) gewährt werden. Gemäß § 68 Abs. 8 EStG 1988 sind ua. Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bei den in § 67 Abs. 11 EStG 1988 genannten Personen unter Anwendung der Abs. 1 bis 6 zu versteuern, sofern

aufgrund eines Vertrages über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen überprüft werden kann, dass die Voraussetzungen der Abs. 1 bis 6 vorliegen.

Nach der dargelegten Rechtslage setzt die in § 68 Abs. 1 EStG 1988 normierte Begünstigung voraus, dass die Zulagen und Zuschläge dem Arbeitnehmer aufgrund der in Z 1 bis 7 angeführten lohngestaltenden Vorschriften oder innerbetrieblichen Vereinbarungen und für überwiegend unter den in § 68 Abs. 5 EStG 1988 angeführten Umständen (erhebliche Verschmutzung, außerordentliche Erschwernis oder Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit) verrichtete Arbeiten gewährt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Steuerfreiheit von SEG-Zulagen im Sinne des § 68 EStG 1988 ist Voraussetzung für die Begünstigung, dass eine als Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulage bezeichnete Zulage auch tatsächlich eine für diese Zwecke gewährte Zulage darstellt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es zudem für die Steuerfreiheit der SEG-Zulagen nicht aus, wenn die in den drei Teilstrichen des Abs. 5 leg. cit. genannten Umstände vorliegen, sondern der Arbeitnehmer muss vielmehr während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken, eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen (VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121 mwN; *Kirchmayr/Schaunig in Doralt et al* (Hg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021), Rz 16 zu § 68 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Die bloße Bezeichnung eines Betrags als "*Schmutzzulage*" sichert die steuerliche Begünstigung daher nicht, soweit ein sachlich vertretbarer Zusammenhang zwischen dem Ausmaß der Verschmutzung (oder der sonstigen Erschwernis) und der gewährten Zulage nicht besteht und sich die Zahlung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach daher teilweise auch als Abgeltung der vom Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung darstellt (VwGH 30.06.2021, Ra 2020/15/0123 mwN).

Es ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums zu prüfen, ob sie überwiegend unter solchen Umständen erfolgen. Es müssen demnach also in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die mit einer erheblichen Verschmutzung oder außerordentlichen Erschwernis 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 (VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0061 mwN).

Die Verschmutzung muss durch Umstände verursacht werden, die von außen einwirken, eine Verschmutzung durch Schweißabsonderung ist daher nicht ausreichend (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0241).

Auf Sachverhaltsebene ist nicht erwiesen, dass der Beschwerdeführer während seiner gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut wäre, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen derartige Zulagen zusätzlich zu nicht begünstigtem Grundlohn gezahlt werden (VwGH 26.6.2013, 2009/13/0208 mwN), also nicht nur rechnerisch aus dem Grundlohn herausgeschält werden. Aus den vorgelegten Monatslohnabrechnungen in Verbindung mit der Bestätigung des Arbeitgebers ist zweifelsfrei erkennbar, dass die Schmutzzulage neben dem Grundlohn gewährt und nicht nur rechnerisch aus dem Grundlohn herausgeschält wurde.

Um die Angemessenheit der Schmutzzulage beurteilen zu können, ist festzustellen, welche Kosten durch die Verschmutzung üblicherweise anfallen und durch den Zuschlag abgegolten werden sollen. Dabei geht es um den Sach- und Zeit(mehr)aufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise erwächst. Erst auf Basis festgestellter üblicher Kosten kann auf das angemessene Ausmaß einer Schmutzzulage geschlossen werden. Ein pauschaler Betrag kommt dabei dem Gedanken einer Abgeltung der Verschmutzung näher als ein prozentueller Betrag vom Gehalt, ist doch davon auszugehen, dass üblicherweise der Verschmutzungsgrad eines Arbeitnehmers nicht linear mit dem Gehalt steigt (VwGH 30.6.2021, Ra 2020/15/0123).

In den Monaten März 2019, April 2019, Juni 2019, Juli 2019, Juni 2020, Juli 2020, September 2020, November 2020 und Dezember 2020 wurde eine „Reduktion Kurzarbeit 20 %“ auf den Monatslohnabrechnungen ausgewiesen. Der Beschwerdeführer hat in diesen Zeiträumen tatsächlich nur zwei bis drei (statt fünf) pro Woche gearbeitet. Der als Schmutzzulage ausgewiesene Betrag blieb in diesen Monaten unverändert. Dies spricht gegen die Annahme, dass der als Schmutzzulage titulierte Lohnbestandteil tatsächlich für Tätigkeiten unter steuerlich begünstigten Umständen ausbezahlt wurde. Dasselbe gilt für den Umstand, dass die Schmutzzulage als Prozentsatz vom Grundlohn ausgestaltet ist.

Ein Zusammenhang zwischen einer Schmutzzulage und der Verschmutzung des Arbeitnehmers im Sinne des ersten Teilstrichs des § 68 Abs. 1 EStG 1988 kann auch nur dann bejaht werden, wenn diese Zulage den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise erwächst, abgilt (vgl. VwGH 30.6.2021, Ra 2020/15/0123). Wesentliche Beurteilungskriterien sind der finanzielle Aufwand und der Zeitaufwand für die Reinigung (vgl. Zorn, VwGH zur angemessenen Höhe der Schmutzzulage, RdW 2021/467).

Als „Unannehmlichkeit der Verschmutzung“ ist einerseits die Beeinträchtigung durch die unmittelbare Verschmutzung des Körpers und andererseits auch die durch die Verschmutzung der Kleidung verursachte Einschränkung der freien Disponierbarkeit während der Arbeitszeit, aber auch außerhalb der Arbeitszeit anzusehen (BFG 1.3.2024, RV/3100369/2021)

Daher ist eine weitere Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung die Angemessenheit der Höhe der Zulage (VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025 mwN). Bejaht werden kann diese nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes nur dann, wenn die Zulage den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise erwächst, abgilt (VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121, mwN).

Der dem Beschwerdeführer entstehende Zeit- und Sachaufwand ist nach seinen Angaben nicht größer als jener, der nach der allgemeinen Lebenserfahrung jedem Arbeitnehmer erwächst, der täglich seine Arbeitskleidung wechselt. Ein (zusätzlicher) Waschgang pro Arbeitswoche kann nicht als übergroßer Mehraufwand angesehen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Angemessenheit der Schmutzzulage weiter ausgesprochen, dass die Bandbreite der im Schätzungsweg ermittelten üblicherweise anfallenden Kosten der begehrten Schmutzzulage gegenüberzustellen ist. Bei Überschreiten der Bandbreite ist die Steuerbegünstigung des § 68 EStG 1988 zu versagen (VwGH 30.6.2021, Ra 2020/15/0123).

Bei Schätzung der üblichen Kosten für einen Waschgang pro Woche in Höhe von EUR 1,00 bis EUR 5,00 (zur Ermittlung vgl. BFG 1.3.2024, RV/3100369/2021) ergeben sich für den Beschwerdeführers bezogen auf bis zu fünf Waschgänge pro Monat Kosten von bis zu EUR 25,00. Die Höhe der vom Beschwerdeführer beanspruchten steuerfreien Schmutzzulage beträgt ein Vielfaches dieses Betrages. Auch aus diesem Grund steht dem Beschwerdeführer keine steuerfreie Schmutzzulage zu.

Soweit aus der vorgelegten Bestätigung hervorgeht, dass der Beschwerdeführer teilweise mit gesundheitsgefährdenden Stoffen in Berührung kommt, ist darauf hinzuweisen, dass die in Rede stehende Zulage als „*Schmutzzulage*“ titulierte ist und nicht behauptet wurde, dass der Beschwerdeführer (überwiegend) unter gefährdenden Umständen (§ 68 Abs. 5 dritter Teilstich EStG 1988) oder solchen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwerung darstellen (§ 68 Abs. 5 zweiter Teilstich EStG 1988), gearbeitet hat. Auch ist nicht erkennbar, dass oder gar in welchem Ausmaß mit der Zulage solche Umstände abgegolten worden sein sollten.

Hinsichtlich der begehrten Steuerfreiheit der Schmutzzulage ist das Beschwerdebegehren insgesamt nicht berechtigt, die Beschwerden waren daher insoweit abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revisionszulässigkeit)

Die Revision ist nicht zulässig, da in der rechtlichen Würdigung der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt wird. Darüber hinaus war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Feldkirch, am 11. Juni 2025