

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. September 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. August 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 2. Februar 2015 wurde das Auskunftersuchen der Beschwerdeführerin vom 22. Dezember 2014 beantwortet. Ihr wurde mitgeteilt, dass sie weder Gefahren-, Schmutz- noch Erschwerniszulage geltend machen kann.

Am 19. August 2016 brachte die Beschwerdeführerin die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ein.

Mit Bescheid vom 24. August 2016 wurde die Beschwerdeführerin ohne Korrektur ihrer Erklärung zur Einkommensteuer betreffend das Jahr 2015 veranlagt.

Die Beschwerdeführerin erhob am 1. September 2016, eingebracht am 6. September 2016, Beschwerde gegen den Bescheid vom 24. August 2016. In der Begründung führte sie aus, dass die von ihr im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2015 eingebrachte Beilage betreffend die Korrektur von zu Unrecht besteuerten Zulagen nicht gewürdigt wurde. Sie ersuche um

nachträgliche Bearbeitung der Beilage und gegebenenfalls um Korrektur des Einkommensteuerbescheides.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 20. Oktober 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Korrektur von zu Unrecht besteuerten Zulagen durch das Betriebsstättenfinanzamt erfolge. Falls sich Änderungen beim Jahreseinkommen ergeben, erfolge automatisch eine Meldung beim Wohnsitzfinanzamt des Steuerpflichtigen es werde eine Neuberechnung durchgeführt.

Daraufhin beantragte die Beschwerdeführerin am 10. November 2016, eingebracht am 15. November 2016, die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und führte aus, dass eine Beschwerde gegen einen unrichtigen Lohnzettel vom Wohnsitzfinanzamt zu bearbeiten sei.

Am 22. Jänner 2018 erging ein Schreiben an die Beschwerdeführerin, in dem ihr mitgeteilt wurde, dass die im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung übermittelte Beilage von ihr selbst unterfertigt wurde und diese Punkte in der Arbeitnehmerveranlagung jedoch nicht angekreuzt wurden. Die Beschwerdeführerin wurde aufgefordert der belangten Behörde mitzuteilen, ob es sich bei den steuerfrei begehrten Zulagen um Vergütungen nach § 112 Abs 1 GehG handle und in welcher Höhe sie ausbezahlt wurden. Zudem wurde sie ersucht den Beschäftigungsgrad für das Jahr 2015 mitzuteilen und den Arbeitsvertrag zusammen mit einer Arbeitsplatzbeschreibung, die das Ausmaß der Arbeitszeit, für die die Zulage zusteht, ausweist, beizulegen.

Mit 30. Jänner 2018 antwortete die Beschwerdeführerin, dass die ausbezahlte Erschwerniszulage für das Jahr 2015 2.117,60 Euro betrug und ihre Anstellung einem Vollzeitäquivalent (100 %) entspreche. Als Beilage übermittelte sie das Jobprofil und den Arbeitsvertrag.

Mit Vorlagebericht vom 10. September 2018 legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bei der ***Firma*** (in der Folge ***Firma***) angestellt.

Sie war in der Division Medizinische Mikrobiologie in Vollzeit tätig. Dort wurde sie in der Routinediagnostik eingesetzt, die folgende Aufgabenbereiche umfasste: Varialabor, Stuhllabor, Harnlabor, Blutkulturlabor, Tuberkuloselabor und Qualitätsmanagementaufgaben.

Es gab einen Lokalausweis der belangten Behörde bei der ***Firma*** in der ***Adresse*** mit anschließender Gesprächsrunde.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten und aus den im Verfahrensverlauf angeführten elektronischen Verwaltungsakten und den darin vorgelegten Unterlagen/Belegen/Rechnungen sowie den Abfragen des Bundesfinanzgerichtes im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung.

Gemäß § 161 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen und - soweit nötig - tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Gemäß § 161 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde bei Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung jene Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt).

Als Beweismittel kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO).

Die Feststellungen zu den Aufgabebereichen der Beschwerdeführerin wurden dem übermittelten Jobprofil entnommen.

Die Feststellungen zu den Rahmenbedingungen der Arbeit wurden dem Arbeitsvertrag entnommen.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Gemäß § 167 Abs 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 68 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung:

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

(2) Zusätzlich zu Abs. 1 sind Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 86 Euro monatlich, steuerfrei.

(3) Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfaßt werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern.

(4) Als Überstunde gilt jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde. Als Normalarbeitszeit gilt jene Arbeitszeit, die auf Grund

1. gesetzlicher Vorschriften,
2. von Dienstordnungen der Gebietskörperschaften,
3. aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. 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 Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,

festgesetzt wird oder die

7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit. Als Überstunde gilt jedoch nur jene Arbeitszeit, die 40 Stunden in der Woche übersteigt oder durch die die Tagesarbeitszeit überschritten wird, die sich auf Grund der Verteilung einer mindestens 40stündigen wöchentlichen Normalarbeitszeit auf die einzelnen Arbeitstage ergibt.

Als Überstundenzuschläge gelten die durch die Vorschriften im Sinne der Z 1 bis 6 festgelegten Zuschläge oder die im Sinne der Z 7 innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein gewährten Zuschläge.

(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

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 Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern

gewährt werden.

(6) Als Nachtarbeit gelten zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50%.

(7) Gemäß Abs. 1 bis 5 sind auch zu behandeln

- Zulagen und Zuschläge, die in dem an freigestellte Mitglieder des Betriebsrates fortgezählten Entgelt enthalten sind,
- gleichartige Zulagen und Zuschläge an Personalvertreter im Sinne des Bundes-Personalvertretungsgesetzes und ähnlicher landesgesetzlicher Vorschriften,
- Zulagen und Zuschläge, die im Arbeitslohn, der an den Arbeitnehmer im Krankheitsfall weitergezahlt wird, enthalten sind.

(8) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind bei den im § 67 Abs. 11 genannten Personen unter Anwendung der Abs. 1 bis 6 zu versteuern, sofern auf Grund eines Vertrages über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen überprüft werden kann, daß die Voraussetzungen der Abs. 1 bis 6 vorliegen.

(9) Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des Abs. 5 Z 1 bis 6 vor, dass an Sonntagen regelmäßig Arbeitsleistungen zu erbringen sind und dafür ein Wochentag als Ersatzruhetag (Wochenruhe) zusteht, sind Zuschläge und Überstundenzuschläge am Ersatzruhetag wie Zuschläge gemäß Abs. 1 zu behandeln, wenn derartige Zuschläge für an Sonntagen geleistete Arbeit nicht zustehen.

Strittig ist, ob die der Beschwerdeführerin gewährte Zulage unter die Steuerbegünstigung des § 68 Abs 1 EStG 1988 zu subsumieren ist oder nicht.

Es wird zwischen Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen unterschieden.

Schmutzzulagen sind steuerbegünstigt, wenn Arbeiten überwiegend unter Umständen geleistet werden, die eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken. Aber auch eine massive Verunreinigung mit leicht entfernbaren Substanzen wie Staub oder Erde kann zB dann eine Verschmutzung „in erheblichem Maß“ sein, wenn während des gesamten Arbeitstages keine Möglichkeit zur Reinigung besteht. Die Verschmutzung muss jedenfalls von außen einwirken (Jakom/*Ebner* EStG¹⁸ 2025, § 68 Rz 6).

Erschwerniszulagen sind nach § 68 Abs 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 begünstigungsfähig, wenn die „zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen“. Vergleichsmaßstab der Erschwernis sind die innerhalb der jeweiligen Berufssparte allgemein üblichen Arbeitsbedingungen (*Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁵ § 68 Rz 29 f).

Eine Gefahrenzulage muss eine typische Berufsgefahr abgelden. Sie muss für Arbeiten geleistet werden, die überwiegend unter einer Gefährdung der Gesundheit oder des Lebens des Arbeitnehmers erbracht werden (Jakom/*Ebner* EStG¹⁸ 2025, § 68 Rz 8).

Für die Inanspruchnahme der Begünstigung müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

- Zahlung neben dem Grundlohn (funktionelle Voraussetzung)
- in § 68 definierte Arbeitserschweris (materielle Voraussetzung)
- Zahlung aufgrund einer sogenannten lohngestaltenden Vorschrift (iSd Abs 5 Z 1 bis 6) oder Zahlung an alle oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (formelle Voraussetzung)
- Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung
- Angemessenheit der Zulage

Die funktionellen, materiellen und formellen Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, da die Begünstigung sonst nicht in Betracht kommt (*Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁵ § 68 Rz 10 ff).

Es muss vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0061).

Die Beschwerdeführerin hat im Beschwerdeverfahren nicht vorgebracht, dass die von ihr zu verrichtenden Tätigkeiten unter einer außerordentlichen Erschweris erfolgt seien. Laut der Arbeitsplatzbeschreibung ist die Beschwerdeführerin primär in der Routinediagnostik tätig und zudem mit Aufgaben im Qualitätsmanagement betraut. Aus der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung lassen sich keine Hinweise dafür entnehmen, dass die von der Beschwerdeführerin verrichteten Arbeiten im Vergleich zu den allgemeinen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschweris dargestellt hätten.

Zudem ist zu erwähnen, dass das Finanzamt bereits einen Lokalausweis mit anschließender Gesprächsrunde bei der ***Firma*** vorgenommen hat. Als Ergebnis der Gesprächsrunde wurde festgestellt, dass die Erschweris- und Schmutzzulagen, mit Ausnahme der in der Pathologie beschäftigten Dienstnehmer, steuerpflichtig abzurechnen sind.

Von der Arbeitgeberin wurde die Erschweriszulage entsprechend steuerpflichtig behandelt.

Für das Bundesfinanzgericht sind daher die Voraussetzungen für eine als steuerfrei zu behandelnde Erschweriszulage nicht gegeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw ergeben sich die Rechtsfolgen aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Salzburg, am 5. September 2025