

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA, die Richterin Mag. Andrea Ebner sowie die fachkundigen Laienrichter Dipl.Ing. Wolfgang Weichselbraun und Senol Alic in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ASKG Steuerberatungs GmbH, Marxergasse 25/AE 4, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 17. Dezember 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22. November 2021 betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2016 bis 2020, Steuernummer ***BF-StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9. Juni 2026 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird betreffend die Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2016 bis 2020 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig im vorliegenden Fall ist die Steuerfreiheit der von der Beschwerdeführerin an die Arbeitnehmer ausbezahlten Schmutzzulage gemäß § 68 Abs 5 EStG 1988.

1. Betriebsprüfung und Erstbescheid

Bei der Beschwerdeführerin fand im Jahr 2021 eine Prüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Abzugsteuer für den Zeitraum 2016 bis 2020 statt, im Zuge derer die beitrags- und steuerfrei behandelten Schmutzzulagen der Lohnsteuer unterzogen wurden. Nach Ansicht des Finanzamtes lägen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht vor, da keine Arbeitszeitaufzeichnungen geführt worden seien. Im

Rahmen einer Betriebsbesichtigung sei von der Betriebsprüferin auch keine Verschmutzung in erheblichem Ausmaß jener Arbeitnehmer festgestellt worden, denen die Schmutzzulagen gewährt worden seien. Die Arbeitskleidung werde regelmäßig durch eine vom Arbeitgeber beauftragte Firma auf Firmenkosten gereinigt.

In der Folge wurden am 22. November 2021 Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2016 bis 2020 erlassen und in deren Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht sowie die Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen.

2. Beschwerde

Am 17. Dezember 2021 erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Beschwerde und brachte vor, die GPLA-Prüfung habe die Schmutzzulage als steuerpflichtig behandelt, obwohl diese steuerfrei abzurechnen sei. Die Gesellschaft sei im Metallgewerbe als Metalldrücker tätig und die Arbeiter würden im Zuge dieser Tätigkeit außerordentlichem Schmutz ausgesetzt. Die Mitarbeiter fertigten Kleinteile auf diversen Maschinen an. Diese Maschinen seien dem Grunde nach schon durch Öle und Metallstaub sehr verschmutzt, somit seien die Mitarbeiter während des Arbeitens erheblich von dieser Verschmutzung betroffen.

Die gesetzliche Definition, dass Schmutzzulagen dafür gewährt würden, dass die Arbeit in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung (Verunreinigung) des Dienstnehmers und seiner Kleidung bewirke, entspreche der Tätigkeit der Mitarbeiter. Bei allen bisherigen Prüfungen sei dieser Umstand nie in Frage gestellt worden.

3. Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 8. März 2022, der Beschwerdeführerin zugestellt am 11. März 2022, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu im Wesentlichen begründend ausgeführt, für die steuerfreie Behandlung der Schmutzzulage müssten nach herrschender Lehre und Rechtsprechung im Wesentlichen drei Bedingungen gleichzeitig erfüllt sein (formelle-, funktionelle-, und materielle Voraussetzung). Liege nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, komme die begünstigte Besteuerung nicht in Betracht.

Als materiellrechtliche Bedingung verlange das EStG daher, dass der Arbeitnehmer während der (gesamten) Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sei, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellen würden. Die Steuerfreiheit der Schmutzzulage setze weiters voraus, dass dem Finanzamt nachgewiesen werde, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe, für die die Schmutzzulage gewährt worden sei, sowie wann und wie lange diese Arbeiten konkret geleistet worden seien. Hierzu fordere die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Erbringung überprüfbarer Nachweise (VwGH 14.09.2005, ZI. 2003/08/0266; VwGH 27.06.2000, ZI. 99/14/0342; VwGH 10.03.1994, 93/15/0172). Den Dienstgeber treffe diesbezüglich eine

qualifizierte Mitwirkungspflicht, die ihn dazu verhalte, konkrete Behauptungen dazu aufzustellen und dafür geeignete Beweisangebote zu machen (VwGH 30.01.2002, 99/08/0033; VwGH 27.07.2001, 98/08/0149).

Es sei daher erforderlich, Aufzeichnungen dahingehend zu führen, wann, wie lange und welche Arbeiten erledigt würden. Eine spätere Rekonstruierbarkeit reiche zum Nachweis im obigen Sinne nicht aus (VwGH 10.03.1994, 93/15/0172). Laut dem Bericht der Prüferin vom 22. November 2021 würden keine Aufzeichnungen geführt, anhand derer tatsächlich derartige Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Schmutzzulage vorliegen würden. Zudem werde die Arbeitskleidung regelmäßig durch eine vom Arbeitgeber beauftragte Firma auf Firmenkosten gereinigt. Aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen sei der Betrieb am 8. Oktober 2021 besichtigt worden. Die Prüferin habe jedoch keine Verschmutzung jener Arbeitnehmer in erheblichem Ausmaß wahrnehmen können, welchen die genannten Schmutzzulagen gewährt würden. Es habe lediglich eine geringe Verschmutzung der Arbeitskleidung wahrgenommen werden können, welche bei manuell tätigen Arbeitnehmern der Normalität entspreche. Auch im Zuge der Beschwerde seien neben den ausgeführten Argumenten keinerlei Nachweise vorgelegt worden, die eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage gem § 68 Abs 1 EStG rechtfertigen würden. Somit liege aufgrund der mangelhaften Arbeitszeitaufzeichnungen und der fehlenden Verschmutzung der Arbeitskleider eine der drei Voraussetzungen (materiellrechtlich) nicht vor und die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

4. Vorlageantrag und Vorlage an das Bundesfinanzgericht

Mit Datum vom 24. März 2022 brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag ein und verwies hinsichtlich der Begründung auf die Beschwerde. Beantragt wurde weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat.

Am 9. Mai 2022 wurde die Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27. März 2026 wurde die gegenständliche Rechtssache mit Wirkung zum 1. April 2026 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Erledigung zugeteilt.

5. Mündliche Verhandlung

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung am 9. Juni 2026 brachte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vor, er habe nicht gewusst, dass hinsichtlich der Schmutzzulage Aufzeichnungen zu führen seien und auch in vorangegangenen Prüfungen seien keine Beanstandungen erfolgt.

Er legte im Detail dar, mit welchen Aufgaben die Arbeiter betraut seien, wodurch eine Verschmutzung der Arbeiter entstehe, welche Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt werde und dass diese durch die Beschwerdeführerin gereinigt werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz ***Bf-Adr***, welche im Bereich der Metalldruckerei tätig ist.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren wurden den folgenden Arbeitern für die folgenden Zeiträume Schmutzzulagen steuerfrei gewährt:

Name	2016	2017	2018	2019	2020
A1	953,37	966,24	995,61	1.028,72	1.054,56
A2	953,37	966,24	995,61	1.028,72	1.054,56
A3	953,37	966,24	995,61	1.028,72	1.054,56
A4	953,37	966,24	995,61	1.028,72	1.054,56
A5	953,37	527,04	-	-	-
A6	953,37	966,24	995,61	1.028,72	1.054,56
A7	953,37	175,68	-	-	-
Summe	6.673,59	5.533,92	4.978,05	5.143,60	5.272,80

Die Arbeiter sind damit beschäftigt, an einer Drehbank Metall zu verformen. Gefertigt wird von diesen jede Form aus Blech, die rundsymmetrisch ist. Es ist notwendig, das zu verarbeitende Metall mit Fett einzuschmieren, verwendet wird dafür Rinderfett bzw Rindertalg. Durch die Rotation dieser eingefetteten Bleche werden die Arbeiter sowie auch deren Kleidung mit diesem Fett bespritzt bzw beschmutzt.

Die Arbeitskleidung, bestehend aus Schuhen, Hose und einer Arbeitsjacke wird den Arbeitern von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Die Arbeitsjacke kann mit Knöpfen

verschlossen werden. Das unter dieser von den Arbeitern getragene Hemd oder Leibchen wird nicht von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt.

Die Arbeitskleidung wird etwa einmal die Woche gewechselt und von der Beschwerdeführerin auf ihre Kosten durch ein von ihr beauftragtes Unternehmen gereinigt. Wie oft die Arbeitskleidung tatsächlich ausgetauscht wird, liegt im Ermessen des jeweiligen Arbeiters und kann auch öfter erfolgen. Den Arbeitern wird auch von der Beschwerdeführerin die Möglichkeit geboten direkt im Anschluss an die Arbeit vor Ort zu duschen. Dies wird durch manche in Anspruch genommen.

Den Arbeitern werden auch eine Schutzbrille und Arbeitshandschuhe zur Verfügung gestellt. Die Handschuhe werden jedoch nur bei groben Arbeiten getragen, da Kleinteile mit diesen nicht erfasst werden können.

In dem Betrieb der Beschwerdeführerin werden auch andere Tätigkeiten durch die Arbeiter ausgeführt. Etwa werden die später verarbeiteten Bleche in verschiedenen Formen geliefert und dann erst quadratisch und später rund geschnitten. Dabei werden die Bleche auch eingefettet, es kommt aber nicht zu einer so extremen Verschmutzung wie bei der oben beschriebenen Verformung der Bleche. Eine Lasermaschine zum Schneiden der Bleche ist bei der Beschwerdeführerin nicht in Betrieb. Auch verrichten die Arbeiter Einlagerungstätigkeiten sowie Arbeiten im Lager.

Es wurden keine Arbeitszeitaufzeichnungen hinsichtlich der Schmutzzulagen geführt.

Am 8. Oktober 2021 fand im Rahmen der GPLA-Prüfung eine Betriebsbesichtigung bei der Beschwerdeführerin durch die Prüferin statt.

2. Beweiswürdigung

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

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere den Feststellungen der GPLA-Prüfung und dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hat in der mündlichen Verhandlung glaubhaft und ausführlich dargelegt, welche Tätigkeiten von den Arbeitern im Betrieb ausgeführt werden und wodurch bei diesen eine Verschmutzung entsteht. Auch die weiteren Umstände wie vorhandene Arbeits- bzw Schutzkleidung, sowie deren Wechsel und Reinigung oder die Möglichkeit vor Ort zu duschen wurden detailliert vorgebracht.

Hinsichtlich des Ausmaßes der Verschmutzung der Arbeiter stehen die Aussagen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin den Ausführungen der Lohnsteuerprüferin dahingehend, dass sie aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen den Betrieb am 8. Oktober 2021 besichtigt habe, jedoch keine Verschmutzung jener Arbeitnehmer in erheblichem Ausmaß wahrnehmen habe können, welchen die genannten Schmutzzulagen gewährt würden, sondern lediglich eine geringe Verschmutzung der Arbeitskleidung wahrgenommen habe, welche bei manuell tätigen Arbeitnehmern der Normalität entspreche, diametral entgegen.

Insbesondere wurden von der Beschwerdeführerin aber keine Arbeitszeitaufzeichnungen hinsichtlich der Art und der Dauer der Tätigkeiten geführt, welche ihrer Ansicht nach die Steuerfreiheit der an die Arbeiter ausbezahlten Schmutzzulagen gemäß § 68 Abs 5 EStG begründet hätten. Dass derartige Aufzeichnungen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum und auch weiterhin nicht geführt würden, hat der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung selbst eingeräumt.

Es ist daher nicht als erwiesen anzusehen, dass die von den Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin zu verrichtenden Arbeiten überwiegend unter den in § 68 Abs 5 EStG 1988 angeführten Umständen erfolgten.

Die Höhe der an die Arbeitnehmer bezahlten Schmutzzulagen beruht auf den Lohnkonten der Beschwerdeführerin sowie den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung und ist zwischen den Parteien auch nicht strittig.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1 Abgabefestsetzung gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO

Gemäß § 79 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an sein Finanzamt abzuführen.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Diese Bestimmung knüpft an die Vorschriften zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer an und soll sicherstellen, dass der Lohnsteuerabzug korrekt vorgenommen wird. Zur Geltendmachung der Haftung mittels Haftungsbescheid kommt es nur dann, wenn die Selbstberechnung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nicht korrekt vorgenommen wird. Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind

Gesamtschuldner der Lohnsteuer. Wurde der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen kann er vom Arbeitnehmer als Steuerschuldner den Ersatz der bezahlten Schuld nach § 1358 ABGB fordern (Regressanspruch).

Die Geltendmachung der Haftung gemäß § 82 EStG 1988 setzt kein Verschulden des Arbeitgebers an der Lohnsteuerfehlberechnung voraus (VwGH 31. 5. 2006, 2003/13/0139), liegt aber im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 28. 4. 2011, 2010/15/0182).

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 303 BAO sieht vor, dass ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden kann, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entscheidend für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Gemäß § 202 Abs 2 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs 1 BAO) geltend zu machen.

Die Lohnsteuer ist - ebenso wie der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag - eine Selbstbemessungsabgabe gemäß § 202 BAO, da die Selbst-

berechnung der Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt (Ritz/Koran, BAO⁸ § 202 BAO Rz 1).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt ebenso wie auf § 201 Abs 2 Z 3 BAO gestützte Festsetzungen im Ermessen der Behörde (zB VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083, *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 201 BAO Rz 38).

Auch die mittels Haftungsbescheid erfolgende Geltendmachung der Haftung für Lohnsteuer liegt im Ermessen der Behörde (VwGH 13.09.06, 2002/13/0228). § 201 BAO erfordert zwar in diesem Zusammenhang nicht, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt wird; dies muss aber (zumindest) aus der Begründung hervorgehen. Eine allenfalls mangelhafte Begründung kann vom BFG ergänzt werden (VwGH 27.4.17, Ra 2016/15/0047, *Jakom/Ebner* EStG¹⁹, 2026, § 82 Rz 3).

§ 20 BAO sieht vor, dass Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben". Die Ermessensübung hat sich daher vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 20 Rz 7f mit der dort zitierten Judikatur).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 Rz 67 mit der dort zitierten Judikatur).

Im Hinblick auf den beschwerdegegenständlichen Fall ist daher festzuhalten, dass in Anbetracht der vorliegenden Nichtbesteuerung der Schmutzzulagen der Beschwerdeführerin an die im Sachverhalt genannten Arbeiter, die Auswirkungen, wie unten in Punkt 3.1.2 dargelegt, nicht als geringfügig einzustufen sind (vgl zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Es war daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu gewähren.

3.1.2 Besteuerung der Schmutzzulagen

Gemäß § 68 Abs 1 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) insgesamt bis EUR 360,- steuerfrei.

§ 68 Abs 5 EStG 1988 legt fest, dass unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen sind, 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.

Voraussetzungen für die Begünstigung sind daher:

- die Zahlung neben dem Grundlohn (funktionelle Voraussetzung)
- die im Gesetz umschriebene Arbeiterschwerinis (materielle Voraussetzung),
- die Zahlung aufgrund einer sogenannten lohngestaltenden Vorschrift oder Zahlung an alle bzw bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (formelle Voraussetzung),
- der Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung,
- die Angemessenheit der Zulage (vgl Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 68 Rz 11).

Die funktionelle, materielle sowie formelle Voraussetzung müssen gleichzeitig erfüllt sein. Liegt nur eine Voraussetzung nicht vor, kommt eine Begünstigung nicht in Betracht (vgl. *Kirchmayr/Schaunig* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 68 Rz 12 mit der dort zitierten Literatur und Judikatur).

Zulagen sind nur begünstigt, wenn sie neben dem Grundlohn gewährt werden. Werden für die Arbeiterschwerinis keine Zulagen bezahlt, können entsprechende Beträge nicht aus dem Gesamtlohn herausgerechnet werden (vgl Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 68 Rz 14).

Die Arbeiten müssen überwiegend unter erschwerten Umständen verrichtet werden, dies ist sowohl inhaltlich als auch zeitlich zu verstehen. Diese Begünstigung setzt voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die die gesetzlich vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der (gesamten) Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellen (vgl VwGH 22.04.1998, 97/13/0163). Dies bedeutet, dass die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten in mehr als der Hälfte der Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird, eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken (vgl VwGH 24.06.2004, 2000/15/0066).

Schmutzzulagen sind nach § 68 Abs 5 erster Teilstrich EStG 1988 begünstigungsfähig, wenn die „zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken“ (VwGH 7.5.2008, 2006/08/0225). Die Verschmutzung muss von außen einwirken; daher ist eine Verschmutzung durch Schweißabsonderung nicht begünstigungsfähig (VwGH 10.5.1994, 91/14/0057; 14.9.2005, 2003/08/0266; 30.6.2009, 2008/08/0068; 25.11.2009, 2007/15/0241). Eine Verschmutzung von nur geringen Teilen des Körpers und der Kleidung bewirkt dann eine Verschmutzung in erheblichem Maß, wenn der Schmutz nur schwer zu entfernen ist. Aber auch eine leichte Entfernbarekeit bewirkt dann eine erhebliche Verschmutzung, wenn während des gesamten Arbeitstags infolge ständiger Staub- oder Schmutzbelastung keine Möglichkeit zur Reinigung besteht (VwGH 16.2.1999, 96/08/0334; 30.1.2002, 99/08/0033). Die Verunreinigung

erfüllt jedoch nicht den Tatbestand, wenn sich die Verschmutzung nach Arbeitsende entfernen lässt; maßgeblich ist in diesem Fall vielmehr, ob die zu leistenden Arbeiten überwiegend eine erhebliche und typische Verschmutzung bewirken (VwGH 30.6.2009, 2008/08/0068). Wesentliche Beurteilungskriterien sind der finanzielle Aufwand und der Zeitaufwand für die Reinigung (vgl. Zorn, RdW 2021, 579 [580]).

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 68 Abs 5 EStG 1988 für die Gewährung einer Schmutzzulage erfüllt, ist für den Anspruch auf diese Zulage gleichgültig, ob, wann und in welcher Höhe ein konkreter Reinigungsaufwand entsteht und ob an bestimmten Tagen (zB an Urlaubstagen) keine Verschmutzung eingetreten ist (vgl. Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 68 Rz 27 mit der dort zitierten Judikatur).

Schmutz- (sowie auch Erschwernis- und Gefahren-) Zulagen sind nur begünstigt, wenn sie aufgrund einer der taxativ aufgezählten lohngestaltenden Vorschriften iSd § 68 Abs 5 Z 1-6 EStG 1988 oder innerbetrieblich allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern (§ 68 Abs 5 Z 7 EStG 1988) gewährt werden (vgl. Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 68 Rz 18).

Der Umstand, dass lohngestaltende Vorschriften eine Zulage vorsehen, reicht für die Steuerbefreiung nach § 68 EStG 1988 allerdings nicht aus; vielmehr müssen alle oben aufgezählten Voraussetzungen gleichzeitig vorliegen (vgl. Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 68 Rz 18).

Gemäß Abschnitt XIV Pkt 1 des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitende Gewerbe (Stand 1.11.2016) stehen Schmutzzulagen wie folgt zu:

Für Arbeiten, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Verschmutzung von Körper und Bekleidung des Arbeitnehmers zwangsläufig bewirken, gebührt eine Schmutzzulage. Diese beträgt pro Stunde mindestens EUR 0,517.

Nach Pkt 4 gelten die Zulagen nur für arbeitsbedingte Belastungen und werden für jene Arbeitszeiten bezahlt, in denen die entsprechenden Arbeiten geleistet werden.

Für die lohnsteuerliche Begünstigung gilt weiters, dass der Arbeitnehmer die den Zulagen zugrundeliegenden Arbeiten tatsächlich verrichten muss; dies gilt auch für den Fall, in dem der Zulagenanspruch aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift unabhängig von der tatsächlichen Arbeitserbringung zusteht (vgl. Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 68 Rz 22; VwGH 23.10.1990, 89/14/0179). Der Behörde ist weiters der Nachweis zu erbringen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH 18.12.1996, 94/15/0156, VwGH 10.05.1994, 91/14/0057; VwGH 10.03.1994, 93/15/0172).

Pauschalierte SEG-Zulagen können ebenfalls begünstigt besteuert werden. Es müssen jedoch die tatsächlich geleisteten Stunden und die darauf entfallenden Zulagen über eine längere Zeit

einzelnen aufgezeichnet werden; für daran anschließende Lohnzahlungszeiträume ist nur mehr nachzuweisen, dass sich die Verhältnisse nicht geändert haben (VwGH 27.06.2000, 99/14/0342; VwGH 14.11.1978, 1930/78).

Nach Rechtsprechung und Lehre ist es somit erforderlich, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl VwGH 13.10.1999, 94/13/0008; VwGH 27.06.2000, 99/14/0342).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Nachweis durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen zu erbringen, muss doch den Abgabenbehörden eine entsprechende Überprüfungsmöglichkeit geboten sein (so schon VwGH 24.01.1958, 1512/56). Die spätere Rekonstruierbarkeit (vgl VwGH 26.01.1982, 81/14/0196), sei es auf Grund nicht näher aufgegliederter Eintragungen im Lohnkonto über ausgezahlte Zulagen, sei es auf Grund von Kollektivverträgen, Dienstplänen, Zeugenaussagen oder nachträglich beigebrachten eidesstattigen Erklärungen der Arbeitnehmer reichen zum Nachweis nicht aus (vgl *Fellner in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter* (Hrsg), EStG, 54. Lfg, § 68 EStG Rz 33).

Wie oben dargelegt konnte von der Beschwerdeführerin nicht aufgezeigt werden, dass die betreffenden Arbeiter während der (gesamten) Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut waren, die eine erhebliche Verschmutzung des Arbeiters und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken.

Bereits dem Vorbringen des erheblichen Ausmaßes der Verschmutzung steht die Aussage der Lohnsteuerprüferin, sie habe nur eine geringe Verschmutzung der Arbeitskleidung wahrgenommen, welche bei manuell tätigen Arbeitnehmern der Normalität entspreche, entgegen.

Des Weiteren konnte auch aufgrund der nicht vorhandenen Arbeitsaufzeichnungen keine Überprüfung der oben angeführten Voraussetzungen erfolgen. Den von der Beschwerdeführerin ausbezahlten Schmutzzulagen ist daher die Steuerbefreiung zu versagen.

Aufgrund der ausbezahlten Schmutzzulagen an die genannten Arbeiter ergeben sich Lohnsteuernachforderungen von in Summe:

Jahr	2016	2017	2018	2019	2020
Lohnsteuer	2.168,04	1.896,60	1.742,40	1.872,24	1.923,24

Er war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Gegenständlich liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für die Gewährung einer steuerfreien Schmutzzulage war im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu lösen. In seinen rechtlichen Ausführungen folgt das Erkenntnis der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 12. Juni 2026