

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2014 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 bei der Z S in Liechtenstein als Elektromonteur tätige Beschwerdeführer hat im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 ua. einen Lohnausweis vorgelegt, in dem eine Schmutz- und Erschwerniszulage in Höhe von 3.600,00 CHF ausgewiesen ist.
2. Im Einkommensteuerbescheid 2014 hat das Finanzamt die Schmutz- und Erschwerniszulage nicht der begünstigten Besteuerung unterzogen.
3. Dagegen hat der Beschwerdeführer ohne weitere Begründung Beschwerde erhoben und die diesbezügliche Änderung des Bescheides beantragt.
4. Mit Vorhalt vom 14. Juli 2015 hat das Finanzamt den Beschwerdeführer unter Hinweis auf die Nichtvorlage der mit Ergänzungsersuchen vom 11. Juni 2013 betreffend Einkommensteuer 2012 und vom 17. März 2014 betreffend Einkommensteuer 2013 angeforderten Unterlagen (Sachverhaltsdarstellung betreffend die Tätigkeit als Elektromonteur, Arbeitsvertrag und innerbetriebliche Vereinbarungen, monatliche Lohnausweise samt Kopie des Lohnkontos, Nachweis der Gesamtarbeitsstunden, Arbeitgeberbestätigung betreffend das prozentuelle Ausmaß der Tätigkeiten, die eine begünstigte Zulage gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 begründen) neuerlich um diesbezügliche Stellungnahme und um Vorlage der angeforderten Unterlagen ersucht.

5. Unter Bezugnahme auf das Ergänzungsersuchen hat der Beschwerdeführer über FinanzOnline gesonderte Lohnausweise (Lohnabrechnungen) für die Monate Jänner bis Dezember 2014 und die sonstigen Bezüge (13. und 14. Gehalt) vorgelegt.

6. Mit Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde unter Bezugnahme auf die nach herrschender Lehre bezüglich der steuerbegünstigten Behandlung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen geforderten Voraussetzungen (funktionale, formelle und materielle Voraussetzung) sowie die nicht erfolgte Vorlage der angeforderten Unterlagen ausgeführt, dass nicht erkennbar sei, ob die Zulagen zusätzlich zum vereinbarten Bruttolohn ausbezahlt worden seien oder ob diese im Zuge der monatlichen Lohnverrechnung "rechnerisch" vom Bruttolohn herausgeschält worden seien. Weiters sei nicht bekannt, ob die Arbeitgeberin die Zulage allen Arbeitnehmern oder zumindest einer bestimmten Gruppe von Arbeitnehmern ausbezahle (innerbetriebliche Vereinbarung). Auch sei keine Bestätigung vorgelegt worden, aus der hervorgehe, inwieweit der Beschwerdeführer bei der Tätigkeit überwiegend einer erheblichen Verschmutzung, Gefahr und/oder Erschwernis ausgesetzt sei. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass keine der drei Voraussetzungen für die Steuerfreistellung der Zulagen vorliege.

7. Im Vorlageantrag vom 30. Oktober 2015 hat der Beschwerdeführer eingewendet, dass die Lohnzettel und eine Bestätigung des Arbeitgebers übermittelt worden seien. Auch eine Arbeitsplatzbeschreibung liege vor.

## **II. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer ist bei der Z S als Elektromonteur beschäftigt und hat die begünstigte Besteuerung der in den Lohnabrechnungen ausgewiesenen Schmutz- und Erschwerniszulage in Höhe von monatlich 300,00 CHF beantragt. Nach den Angaben in der Arbeitsplatzbeschreibung der Z S vom 15. Mai 2013 arbeitet der Beschwerdeführer das ganze Jahr auf verschiedenen Baustellen, zB dem Kieswerk in A, wobei seine Hauptaufgaben ua. Einlagearbeiten, Spitzarbeiten und Elektroinstallationen sind. Weitere Nachweise betreffend die in Rede stehende Schmutz- und Erschwerniszulage wurden nicht vorgelegt.

## **III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

§ 68 EStG 1998 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

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.

[...]"

Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 setzt voraus, dass die Zulagen und Zuschläge zusätzlich zu nicht begünstigtem Grundlohn gezahlt werden (vgl. VwGH 26.6.2013, 2009/13/0208, mwN, und VwGH 24.7.2007, 2006/14/0048, mwN), also nicht nur rechnerisch aus dem Grundlohn herausgeschält werden. Zulagen gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 müssen dem Arbeitnehmer zudem für überwiegend unter den dort angeführten Umständen (erhebliche Verschmutzung, außerordentliche Erschwernis oder Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit) verrichtete Arbeiten gewährt

werden und sind nur insoweit begünstigt, als sie aufgrund Grund der dort angeführten lohngestaltenden Vorschriften oder zumindest innerbetrieblich allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Für das Vorliegen einer begünstigten Schmutzzulage im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 ist entscheidend, ob Arbeiten üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (vgl. VwGH 25.11.2009, 2007/15/0241). Die Verschmutzung muss durch Umstände verursacht werden, die von außen einwirken (vgl. VwGH 30.6.2009, 2008/08/0068). Eine Verunreinigung erfüllt dabei nicht schon dann den Tatbestand einer erheblichen Verschmutzung, wenn sie sich erst nach dem Arbeitsende entfernen lässt, maßgebend ist vielmehr, ob überwiegend Tätigkeiten ausgeübt werden, die eine solche Verschmutzung bewirken (vgl. VwGH 25.11.2009, 2007/15/0241).

Eine Erschwerniszulage gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 setzt voraus, dass die zu leistenden Arbeiten mit einer im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentlichen Erschwernis verbunden sind. Der dabei anzustellende Vergleich (zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen) muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte vorgenommen werden (vgl. VwGH 30.1.2014, 2011/15/0040). Der Charakter außerordentlicher Erschwernis kann bestimmten Arbeiten dann beigemessen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind (vgl. VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138, mwN).

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 oder außerordentliche Erschwernis vorliegt, ist daher nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Verschmutzung oder Erschwernis verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums 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 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 (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).

Der ihn solcherart treffenden Nachweispflicht ist der Beschwerdeführer, obwohl das Finanzamt sowohl im Ergänzungersuchen vom 14. Juli 2015 als auch in der Beschwerdevorentscheidung vom 6. Oktober 2015 die Voraussetzungen für die steuerbegünstigte Behandlung von Schmutz- und Erschwerniszulagen ausführlich und unmissverständlich dargelegt und die zum Zwecke des Nachweises vorzulegenden Unterlagen im Einzelnen angeführt hat, nicht nachgekommen. Abgesehen davon, dass er weder den Arbeitsvertrag noch innerbetriebliche Vereinbarungen anhand derer das Vorliegen der formalen Voraussetzungen beurteilt hätte werden können, vorgelegt hat, hat er auch nicht aufgezeigt, dass seine Tätigkeit überwiegend mit einer erheblichen Verschmutzung oder außerordentlichen Erschwernis verbunden gewesen wäre. Alleine anhand der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung kann eine solche Beurteilung jedenfalls nicht vorgenommen werden, geht daraus, abgesehen davon, dass sich diese nicht auf das Streitjahr bezieht, doch in keiner Weise hervor, wann und in welchem Ausmaß er die angeführten Tätigkeiten jeweils ausgeübt hat und aufgrund welcher Umstände damit eine erhebliche Verschmutzung oder eine außergewöhnliche Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 verbunden gewesen wäre. Ebenso sagt der Ausweis einer Schmutz- und Erschwerniszulage in den vorgelegten Lohnabrechnungen nichts über das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen aus.

Damit aber hat das Finanzamt die steuerbegünstigte Behandlung der in Rede stehenden Schmutz- und Erschwerniszulage zu Recht versagt und war die Beschwerde sohin 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 in Rede stehende Schmutz- und Erschwerniszulage der begünstigten Besteuerung gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 unterliegt, wurde 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 13. Juli 2017