

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des Adr,
betreffend den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 19.11.2014 hinsichtlich
Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013
zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird 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:

Der im Streitzeitraum in der Schweiz beschäftigte Beschwerdeführer beanstandete in
seiner **Beschwerde** neben anderen, hier nicht mehr streitgegenständlichen Punkten, dass
die ihm laut Arbeitsvertrag zustehenden Schmutz- Erschwernis- und Gefahrenzulagen
nicht berücksichtigt worden seien.

Es erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in der seitens der
Abgabenbehörde ausgeführt wurde, Schmutz- Erschwernis- und Gefahrenzulagen (in
der Folge: SEG-Zulagen) könnten laut österreichischem Einkommensteuergesetz nur
dann steuerfrei belassen werden, wenn eine tatsächliche, überwiegende Erschwernis,
Verschmutzung oder Gefahr gegeben sei. Da der Beschwerdeführer die Tätigkeit eines
Haustechnikers ausübe und kein in Österreich angestellter Haustechniker gemäß
Kollektivvertrag eine SEG-Zulage erhalte, komme eine Berücksichtigung der beantragten
steuerlichen Begünstigung nicht in Betracht. Eine allenfalls nach Schweizer Steuerrecht
zustehende Begünstigung führe nicht dazu, dass auch in Österreich von einer solchen
auszugehen sei.

In der Folge brachte der Beschwerdeführer einen **Antrag auf Vorlage** seiner Beschwerde
an das Bundesfinanzgericht ein. Er führte aus, die Zulagen seien für Leistungen bezahlt

worden, die unter besonders erschwerten Umständen stattgefunden hätten. Er legte eine Arbeitsplatzbeschreibung seines (ehemaligen) Dienstgebers bei. Seine täglichen Arbeiten umfassten demnach:

- Reinigung der zentralen Lüftungsgeräte mit Filterwechsel (sehr schmutzig und staubig),
- Kontrolle der Dampfkessel im Kesselhaus (sehr warm und extrem laut),
Oberflächentemperaturen über 90 Grad Celsius, im Dampfkessel über 180 Grad Celsius,
Gefahr von Verbrühungen und Verbrennungen,
- tägliche Kontrolle der Abwasserreinigungsanlage mit Begehung der Gruben und
Kontrollentnahme von Wasserproben, stinkend und schmutzig,
- Kontrolle und Reinigung der Fäkalhebeanlagen,
- Kontrolle der Erdkriechkeller (dunkel, schlechte Luft, Höhe der Räume 1,50 m),
- Reinigung der Abluftventilatoren über Dach der Produktion (sehr schmutzig, Winter
extrem kalt, Sommer extrem heiß),
- Behebung von Verstopfungen an WC's und dem Abwassersystem,
- Heben und Einbauen von sehr schweren Lasten in teils sehr engen Umgebungen,
Wechseln von Speisewasserpumpen der Dampferzeuger.

Überwiegend arbeite er in einer sehr lauten, warmen und schmutzigen Umgebung. Der Lärmpegel liege über 90 db, die Temperatur im Dampfkesselhaus über 40 Grad Celsius, die Arbeitskleider müssten wegen Verschmutzung häufig gewechselt werden. Er komme regelmäßig in Kontakt mit Abwasser und Fäkalien. Zusätzlich versehe er im Winter bei jedem Wetter der Streudienst.

Der Beschwerdeführer erläuterte weiters, nun in Österreich bei einem anderen Arbeitgeber in der selben Position tätig zu sein, wobei SEG-Zulagen steuerlich berücksichtigt würden. Er verwies im Übrigen auf das in der Beschwerde Vorgebrachte.

Seitens der Abgabenbehörde wurde der Beschwerdeführer daraufhin um **weitere Nachweise** gebeten: Er möge rechtliche Grundlagen, wie etwa eine Betriebsvereinbarung, vorlegen, außerdem eine Arbeitsplatzbeschreibung seines Dienstgebers mit Dokumentation des zeitlichen Aufwandes. Der Vertreter der Abgabenbehörde listete einzelne Positionen der zu verrichtenden Arbeiten auf und ersuchte um zeitliche Unterlegung.

In einer Antwortmail erklärte der Beschwerdeführer, nicht mehr bei der Firma A beschäftigt zu sein. Leider erhalte er keine Antwort auf seine an die ehemalige Arbeitgeberfirma gerichteten Fragen.

Im Einzelnen übermittelte er nachstehende Antworten: Es habe bei der Firma A Dutzende Lüftungsanlagen gegeben, die täglich zu reinigen und zu warten gewesen seien. Was den Aufenthalt im Kesselhaus betreffe, sei die Antwort, dass sich sein Arbeitsplatz im Kesselhaus befunden habe. Die Abwasserreinigungsanlagen hätten aufgrund der großen Abwassermenge von 650 m³ täglich kontrolliert und gereinigt werden müssen.

In ihrer Stellungnahme zum Vorlagebericht wurde seitens der Abgabenbehörde die Abweisung des Begehrens beantragt, da gemäß Arbeitsvertrag des Beschwerdeführers

kein einem österreichischen Kollektivvertrag entsprechender Generalarbeitsvertrag existiere.

II. Sachverhalt:

- Der Beschwerdeführer war im Streitjahr bei der AB AG in C, Schweiz, beschäftigt.
- Er übte die Tätigkeit eines Haustechnikers aus.
- Gemäß zwischen der AB AG und dem Beschwerdeführer abgeschlossenem Arbeitsvertrag erhielt er zusätzlich zum Bruttogrundlohn von CHF 5.700,00/Monat eine Schmutzzulage von CHF 150,00 sowie eine Erschwerniszulage von CHF 150,00, jeweils pro Monat.
- Ein Gesamtarbeitsvertrag existierte nicht.

Der als feststehend betrachtete Sachverhalt beruht auf unstrittigem Akteninhalt.

III. Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 5 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 Einwirkung 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, wenn 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 auf der Arbeitgeberseite zwischen einem

einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen werden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

IV. Rechtliche Erwägungen:

Die vorstehend zitierte Bestimmung ist nach herrschender Lehre so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen gleichzeitig erfüllt sein müssen. Liegt nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt die Begünstigung nicht in Betracht (vgl. *Doralt*, EStG¹⁴, § 68 Tzen 10 ff).

Die erste Voraussetzung ist **funktioneller** Art. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergibt sich, dass die Voraussetzung für die Steuerfreiheit nur dann erfüllt ist, wenn diese Zulagen neben dem Grundlohn gewährt werden.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist **formeller** Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften bezahlt werden. Die Bedingung gilt auch dann als erfüllt, wenn die Zulagen innerbetrieblich allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Die schließlich in **materieller** Hinsicht erforderliche Voraussetzung zielt darauf ab, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die in § 68 Abs. 5 EStG 1988 umschriebenen Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, die eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder zwangsläufig eine Gefahr mit sich bringen. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. zB VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138).

Umgelegt auf den Streitfall ergibt sich:

Der Schweizer Arbeitgeber des Beschwerdeführers weist auf einem "Zusatzblatt für Grenzgänger zum Lohnausweis" aus, dass im Bruttolohn - dieser scheint im Lohnausweis mit einem Betrag von CHF 86.098,00 auf - unter anderem folgende Zulagen enthalten sind: Schmutz-/Erschwerniszulage in Höhe von CHF 3.812,90.

Es ist abzuwägen, ob die funktionelle Voraussetzung der Zahlung "neben dem Grundlohn" damit erfüllt ist bzw., ob es sich nur um ein - nicht begünstigungsfähiges - Herausschälen aus dem Grundlohn handelt (vgl. *Doralt*, aaO, Tz 11). Sieht man den Lohnausweis samt Zusatzblatt in Zusammenschau mit dem zwischen Arbeitgeber und Beschwerdeführer vereinbarten Arbeitsvertrag, der in Pkt. 4. 4.1. die Zahlung einer Schmutz- und einer Erschwerniszulage von je CHF 150,00/Monat zusätzlich zum Grundlohn von CHF

5.700,00/Monat veranschlagt, kann die funktionelle Voraussetzung als erfüllt betrachtet werden.

Folgt man der Arbeitsplatzbeschreibung des Beschwerdeführers in seinem Vorlageantrag sowie seinen Ergänzungen in Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes Bregenz nach Einreichung seines Vorlageantrages, so ist es auch, ungeachtet des Fehlens einer entsprechenden Bestätigung von Arbeitgeberseite, nachvollziehbar und glaubwürdig, dass er seine Tätigkeit als Haustechniker unter überwiegend erschwerten und schmutzigen Bedingungen ausübte und insofern auch die materielle Voraussetzung für die Begünstigung gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 vorlag.

Geht man schließlich zur formellen Voraussetzung, nämlich der Zahlung aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift, ist jedoch festzustellen, dass diese nicht gegeben ist. Ein Gesamtarbeitsvertrag, der mit einem inländischen Kollektivvertrag vergleichbar wäre, existiert entsprechend mit dem Beschwerdeführer abgeschlossenem Arbeitsvertrag (siehe Pkt. 2.) ausdrücklich nicht. Es wurde aber auch keinerlei Nachweis für eine innerbetriebliche Vereinbarung, wonach die in Streit stehenden Zulagen allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt würden, erbracht.

Dem Beschwerdeführer wurde seitens des Finanzamtes unter Anführung der Erfordernisse für eine Berücksichtigung der Begünstigung ausreichend Gelegenheit gegeben, den Sachverhalt darzulegen und entsprechende Nachweise einzureichen. Er hat aber keine lohngestaltende Vorschrift bzw. innerbetriebliche Vereinbarung vorgelegt.

Die Zuerkennung der entsprechenden Zulagen laut Pkt. 4.4.1. des individuellen Arbeitsvertrages erfüllt die Voraussetzungen einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des Gesetzes nicht (vgl. *Doralt*, aaO, Tz 14: *"Damit soll eine missbräuchliche Gestaltung durch individuelle Verträge oder eine einseitige Regelung des Arbeitgebers verhindert werden"*, samt Hinweisen auf Judikatur und Fachliteratur).

In zusammenfassender Würdigung liegen daher nicht alle drei für die Zuerkennung der Begünstigung erforderlichen Bedingungen kumulativ vor. Die begünstigende Besteuerung gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 kommt somit nicht in Betracht.

Soweit der Beschwerdeführer ausgeführt hat, für eine im Inland verrichtete, gleichartige Tätigkeit, die sogar weniger schmutzig und erschwerend gewesen sei, begünstigte Schmutz- und Erschwerniszulagen bezogen zu haben, ist damit für ihn nichts zu gewinnen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass in diesem Fall die funktionelle, materielle und formelle (etwa in Form eines Kollektivvertrages) Voraussetzung gleichzeitig vorlagen.

Sollte aber die Begünstigung zu Unrecht gewährt worden sein, ist das Bundesfinanzgericht (wie auch jede Verwaltungsbehörde) in Wahrnehmung rechtsstaatlicher Prinzipien verpflichtet, von einer als unrichtig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

V. Zulässigkeit/Unzulässigkeit 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.

Zum einen erlaubt im Streitfall das Gesetz eine eindeutige Lösung der aufgeworfenen Rechtsproblematik, zum anderen hing sie von der Klärung von Sachverhaltsfragen, die über den Einzelfall hinaus nicht von Bedeutung sind, ab.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 1. März 2018