

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf. , Gde X , R-Weg-xx , vertreten durch die XY Steuerberatungs GmbH, Gd Y , B-Straße-yy , gegen den Bescheid des Finanzamtes X, Gde X , H-Straße-xy , vom 11. Dezember 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war im Streitjahr Grenzgänger nach der Schweiz. Er war bei der Fa. Z (M), Ge Zz , S-Straße-zz , als Monteur beschäftigt.

In seiner am 27. Oktober 2015 elektronisch eingelangten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 samt Beilagen erklärte der Bf. ua., dass in seinen Bruttobezügen neben (normalen) Überstundenzuschlägen (Kz 354) iHv 700,05 CHF (567,72 €) auch Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (Kz 394) iHv 5.160,00 CHF (4.184,59 €) enthalten seien.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 11. Dezember 2015 wurde der Bf. für das Jahr 2014 veranlagt; dabei ließ das Finanzamt neben den ausgewiesenen (normalen) Überstundenzuschlägen iHv 700,05 CHF (567,72 €) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (Kz 394) iHv "nur" 2.612,07 CHF (2.118,30 €) steuerfrei; den Restbetrag (der ausgewiesenen SEG-Zulagen) im Betrage von 2.547,93 CHF (2.066,29 €) unterzog es der Besteuerung.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2014 erhobenen Beschwerde vom 4. Jänner 2016 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. Folgendes vor:

"Mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 11. Dezember 2015 hat das Finanzamt X die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2014 mit 39.542,81 € berechnet sowie eine Abgabennachforderung für 2014 in Höhe von 3.727,00 € festgesetzt.

Gemäß den uns vorliegenden Steuerunterlagen haben wir die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Grenzgängereinkünfte Lohnausweis Fa. ZZ) jedoch mit 37.476,52 € berechnet. Hieraus ergibt sich gemäß unserer Steuerberechnung lediglich eine Einkommensteuernachzahlung für 2014 von 2.833,00 €.

Die gegenständliche Berufung richtet sich somit gegen die Höhe der festgestellten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für das Jahr 2014.

Als Beilage zur gegenständlichen Beschwerde dürfen wir dem Finanzamt X nachfolgende Unterlagen übersenden:

- Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014*
- Lohnausweis 2014 Fa. ZZ , Zz , Schweiz*
- Finanzamtsbestätigung G 2014*
- Excel-Detail 2014 Grenzgängerabrechnung*
- Vorläufige Steuerberechnung 2014. "*

Das Finanzamt wies in der Folge die in Rede stehende Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. Jänner 2016 als unbegründet ab (von einer Abänderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides zu Ungunsten des Bf. sah die Abgabenbehörde auf Grund der geringfügigen Änderung ab); dies begründete die Abgabenbehörde wie folgt:

" Entsprechend den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen nur begünstigt, soweit sie aufgrund der im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden. Bei innerbetrieblichen Vereinbarungen sind diese Zulagen jedoch nur in jenem Ausmaß steuerfrei zu behandeln, als sie angemessen sind.

Als Kriterien, die für die Angemessenheitsprüfung in Betracht kommen, ist das durchschnittliche übliche Verhältnis Grundlohn - Zulage und das absolute Ausmaß der Zulagen bei vergleichbaren Tätigkeiten zu beachten (VwGH vom 17.12.1988, ZI. 85/13/0177).

Gemäß § 114 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen gleichmäßig behandelt werden. Die ausgewiesene Schmutz-, Erschwernis- und/oder Gefahrenzulage wurde daher, aufgrund des Vergleichs mit ähnlichen, für inländische Arbeitnehmer geltenden Kollektivverträgen bzw. branchenüblicher Zahlungen, mit 5 Prozent des laufenden Lohnes in Ansatz gebracht, wobei Nichtleistungslöhne (z.B. für Urlaubstage) bei der Berechnung nicht zu berücksichtigen sind.

Aus diesem Grund wurde im Rahmen der Beschwerdeerledigung die Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage (kurz SEG) nach folgender Formel neu berechnet:

Bruttolohn:	71.381,05 SFR
- SZ gem. § 67 EStG:	- 4.797,60 SFR

-	- 4.828,55 SFR
- SEG lt. Lohnzettel:	- 5.160,00 SFR
- sonst § 68 EStG:	- 700,05 SFR
$55.381,05 \text{ SFR} / 13 \times 12 \times 5\% = 2.579,76 \text{ SFR}$	

Unter Mitberücksichtigung der Überstundenzuschläge für Sonntags- und Feiertagsarbeit (= 700,05 SFR) ergeben sich Bezüge gem. § 68 (1) EStG iHv. 3.279,81 SFR. Bei Anwendung des Umrechnungskurses (0,810967) sind dies 2.659,82 €. "

Mit Schriftsatz vom 24. Februar 2016 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, womit diese wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag wandte sich die steuerliche Vertretung des Bf. dagegen, dass das Finanzamt entgegen den im Lohnausweis 2014 der Fa. Z ausgewiesenen Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen iHv 5.160,00 CHF (4.184,59 €) im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 lediglich Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen iHv 2.659,82 CHF (2.157,02 €) steuerfrei belassen hat und brachte dazu in Erwiderung zu den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und unter Vorlage einer Bestätigung der Arbeitgeberin des Bf. wie auch des Lohnausweises des Bf. für 2014 im Wesentlichen Nachstehendes vor:

" Der Steuerpflichtige konnte nunmehr eine Bestätigung des Arbeitgebers, der Fa. Z , vom 16.02.2016 beibringen, welche das Aufgabengebiet des Steuerpflichtigen näher umschreibt.

Herr Bf ist bei der Fa. Z , M , als Monteur tätig. Zu seinem Aufgabengebiet gehören die Inbetriebnahme und die Revision der Anlagen. Typischerweise ist ein Dienstnehmer beim gegebenen Tätigkeitsbild erheblichem Schmutz sowie erheblichen Erschwernissen ausgesetzt. Die im Lohnausweis 2014 ausgewiesenen Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulagen sind folglich als angemessen zu beurteilen.

Es wird daher der Antrag gestellt, dem Vorlageantrag statt zu geben, den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 11.12.2015 aufzuheben, sowie die im Lohnausweis 2014 ausgewiesenen Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulagen in Höhe von 5.160,00 CHF zur Gänze anzuerkennen. "

Mit oben erwähntem Schreiben vom 16. Februar 2016 bestätigt die Arbeitgeberin des Bf. im Konkreten, dass dieser seit dem 1. Dezember 2013 bei der Fa. Z als Monteur in der Abteilung Montage tätig sei. Zu seinem Aufgabengebiet gehörten die Inbetriebnahme und die Revision deren Anlagen. Bei Revisionstätigkeiten sei der Bf. zwangsläufig erheblichem Schmutz ausgesetzt. Zu seinen Tätigkeiten gehörten dabei ua. folgende Aufgaben: Reinigen der Anlagen von Öl und Fett, Demontage von Hydraulikschläuchen, Sandstrahlätigkeiten, Schleifen und Entrostung der Teile.

Mit Vorlagebericht vom 8. März 2016 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem (unstrittigen) **Sachverhalt** aus:

Der Bf. war im Streitjahr Grenzgänger nach der Schweiz. Er war dort bei der Fa. Z (M), Ge Zz , S-Straße-zz , als Monteur in der Abteilung Montage beschäftigt. Zu seinem Aufgabengebiet gehörten die Inbetriebnahme und die Revision der Anlagen. Bei Revisionstätigkeiten war der Bf. zwangsläufig erheblichem Schmutz ausgesetzt. Zu seinen Tätigkeiten gehörten dabei ua. das Reinigen der Anlagen von Öl und Fett, die Demontage von Hydraulikschläuchen, Sandstrahlätigkeiten, Schleifen und Entrostung der Teile (vgl. dazu die Bestätigung der Arbeitgeberin des Bf. vom 16.2.2016).

Streit besteht im konkreten Fall allein darüber, in welchem Ausmaß die im vorgelegten Jahreslohnausweis der Fa. Z ausgewiesenen Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen iHv 5.160,00 CHF bzw. 4.184,59 € gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei belassen werden können.

Rechtlich ist dazu Folgendes zu sagen:

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.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt, EStG¹⁴, § 68 Tzen 10 ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 68 Tz 37) 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.

Die erste Voraussetzung ist funktioneller Art. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergibt sich, dass die Voraussetzung für deren 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 gezahlt werden. Die Bedingung ist aber auch dann erfüllt, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 setzt weiter voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die vorgenannten angeführten 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 (materielle Voraussetzung; vgl. zB VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138).

Indem das Finanzamt mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 11. Dezember 2015 SEG-Zulagen (jährlich 2.612,07 CHF bzw. 2.118,30 €) steuerfrei belassen hat, hat die Abgabenbehörde in unstrittiger Weise das Vorliegen jener Voraussetzungen bejaht, an die § 68 EStG 1988 die begünstigte Besteuerung von Zulagen knüpft (materielle, funktionelle und formelle Voraussetzung). Der Höhe nach sei nach Ansicht der Abgabenbehörde jedoch ein Vergleich mit ähnlichen, für inländische Arbeitnehmer geltenden Kollektivverträgen bzw. mit branchenüblichen Zahlungen vorzunehmen, wonach sich ein Ansatz von steuerfreien SEG-Zulagen mit 5% des laufenden Lohnes ergebe; Nichtleistungslöhne (zB für Urlaubstage) seien bei der Berechnung außer Acht zu lassen (auf die im Verfahrensgang dargestellte Berechnung des Finanzamtes in der gegenständlichen Beschwerdevorentscheidung wird an dieser Stelle verwiesen). Über den genannten Betrag (5% des laufenden Lohnes) hinaus seien die ausgewiesenen Zulagen als nicht angemessen und damit nicht begünstigungsfähig anzusehen. Streit besteht im konkreten Fall - wie bereits erwähnt - darüber, ob diese von der Abgabenbehörde vorgenommene Aufteilung der ausgewiesenen SEG-Zulagen in einen steuerfreien und in einen nicht steuerfreien Teil zu Recht erfolgte.

Nach Ansicht des Finanzgerichtes steht es der Abgabenbehörde grundsätzlich zu, die Angemessenheit einer gewährten Zulage nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu überprüfen. Anhand der Kriterien des § 68 Abs. 5 EStG 1988 hat die Abgabenbehörde zu prüfen, ob vom Arbeitgeber bezahlte Zulagen überhaupt Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen darstellen.

Diese Prüfung umfasst aber auch die Angemessenheit des Ausmaßes der Zulage, weil die zitierte gesetzliche Regelung einen Zusammenhang zwischen der Verschmutzung und der Gefährdung des Arbeitnehmers und den unter erschwerenden Arbeitsbedingungen durchgeführten Arbeiten und der Bezahlung von einer Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage zwingend vorschreibt und ein solcher Zusammenhang nur dann bejaht werden kann, wenn auch das Ausmaß der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung

in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der gewährten Zulage steht. Als Kriterien, die für die Angemessenheitsprüfung in Betracht kommen, hat das Höchstgericht das durchschnittlich übliche Verhältnis Grundlohn-Zulagen und das absolute Ausmaß derartiger Zulagen bei vergleichbaren Tätigkeiten angeführt (vgl. dazu VwGH 17.2.1988, 85/ 13/0177; VwGH 22.4.1998, 97/13/0163; Doralt, EStG¹⁴, § 68 Tz 20; Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 68 Rz 5).

Im Regelfall wird dann von einem angemessenen Ausmaß auszugehen sein, wenn die Höhe der Zulage, der Zulagenhöhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift - insbesondere einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 - entspricht.

Bei innerbetrieblich gewährten Zulagen orientiert sich die Angemessenheit an den aus anderen Kollektivverträgen abgeleiteten Erkenntnissen und den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Soweit eine den oben dargestellten Voraussetzungen grundsätzlich entsprechende SEG-Zulage das angemessene Ausmaß übersteigt, ist sie steuerpflichtig (vgl. Doralt, EStG¹⁴, § 68 Tz 20; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 68 Tzen 13 f; siehe auch VwGH 17.1.1984, 83/ 14/0189).

In Übereinstimmung mit der oben zitierten Rechtslage schließt sich das Finanzgericht der oben dargestellten Vorgehensweise des Finanzamtes an. Der Bf. bzw. seine steuerliche Vertretung hat sich gegen die aus ähnlichen, für inländische Arbeitnehmer geltenden Kollektivverträgen bzw. branchenüblicher Zahlungen abgeleiteten Erkenntnisse (steuerfreie SEG-Zulagen iHv 5% des laufenden Lohnes) wie auch gegen die diesbezügliche Berechnung des Finanzamtes im Übrigen auch nicht konkret gewandt. In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können. Es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, bislang unwidersprochene Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung zu entkräften. Mit der im Verfahrensgang vorgelegten Bestätigung der Arbeitgeberin des Bf. wurde wohl dargelegt, dass der Bf. mit Arbeiten betraut war, welche in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Bf. und seiner Kleidung bewirkten, die eine außerordentliche Erschwernis darstellten und zwangsläufig auch eine Gefahr mit sich brachten, allerdings hat der Bf. damit nicht aufgezeigt, weshalb gerade die im Jahreslohnausweis ausgewiesenen SEG-Zulagen in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung stehen sollen bzw. weshalb im konkreten Fall das Ausmaß der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung über das vom Finanzamt unter Verweis auf ähnliche, für inländische Arbeitnehmer geltende Kollektivverträge (ua. Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe) bzw. branchenübliche Zahlungen aufgezeigte, übliche Ausmaß hinausgehen soll.

Das Finanzamt ging - orientierend an vergleichbaren, für inländische Arbeitnehmer geltenden Kollektivverträgen bzw. an branchenüblichen Zahlungen - nach Ansicht des Finanzgerichtes zu Recht von der Angemessenheit des Ausmaßes der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 angesetzten SEG-Zulagen bzw. von einem sachlich vertretbaren Verhältnis der gewährten Zulagen zum Ausmaß der Verschmutzung, Erschwernis und Gefährdung der ausgeführten Arbeiten aus. Der vom Finanzamt vorgenommenen Aufteilung der ausgewiesenen SEG-Zulagen in einen steuerfreien und in einen nicht steuerfreien Teil war sohin zuzustimmen. Dem Beschwerdebegehren war daher ein Erfolg zu versagen.

Mit der Vorgehensweise der Abgabenbehörde kann sich der Bf. auch insofern nicht als beschwert erachten, als er im konkreten Fall - gerade auch im Hinblick auf die Frage, ob die von ihm zu leistenden Arbeiten *überwiegend* zu einer erheblichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung führten - nicht durch Vorlage entsprechender Einzelaufzeichnungen nachgewiesen hat, wann die aufgezeigten, zuschlagsvermittelnden Tätigkeiten tatsächlich geleistet wurden; weiters wurde kein Nachweis (wie etwa durch monatliche Lohnausweise) dafür erbracht, dass die in Rede stehenden SEG-Zulagen auch tatsächlich zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt worden sind; eine entsprechende innerbetriebliche Vereinbarung zwischen der Arbeitgeberin und ihren Arbeitnehmern wurde im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht vorgelegt. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass nach § 119 Abs. 1 BAO die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften (vollständig und wahrheitsgemäß) offen zu legen sind.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche 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 im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Insgesamt war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. März 2016