

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. September 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 23. August 2012 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***,

zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

II.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Nachforderung an Lohnsteuer beträgt

für das Jahr 2009 € 694,66,

für das Jahr 2010 € 701,13 und

für das Jahr 2011 € 660,83.

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

III.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 23. August 2012 wurde dem Arbeitgeber, der ein Unternehmen als Rauchfangkehrer betreibt, Lohnsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 zur Haftung und Zahlung

vorgeschrieben. Im Bericht vom selben Tag, auf den in der Begründung der Bescheide verwiesen wurde, ist ausgeführt:

"Lt. Lohnverrechnung wurden an die Rauchfangkehrer in Anlehnung an den KV für Rauchfangkehrer für das Bundesland Tirol 18% des Grundlohnes als Schmutzzulage sowohl sv-frei als auch lohnsteuerfrei gemäß § 68 EStG 1988 ausbezahlt. Voraussetzung für die Steuerfreiheit von SEG-Zulagen ist das Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988, eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung sowie die Angemessenheit der Zulage. Aufgrund des geänderten Arbeitsbildes eines Rauchfangkehrers, aber auch auf Grund der doch sehr unterschiedlichen Höhe der Schmutzzulage in den einzelnen Bundesländerkollektivverträgen (zwischen 8% - 20% des Grundlohnes) und in Anlehnung an die LStR 2002 Rz 11130 werden österreichweit einheitlich 8% des Grundlohnes für Kehrtage als angemessen erachtet. Im Zuge der GPLA ist die Differenz auf die bisher frei belassene Schmutzzulage den Lohnabgaben zu unterwerfen."

In der Berufung vom 6. September 2012 (nunmehr: Beschwerde) gegen diese Bescheide wurde der Antrag gestellt, die gesamte dem Kollektivvertrag entsprechend ausbezahlte Schmutzzulage gemäß § 68 Abs 1 und 5 EStG 1988 steuerfrei zu belassen und die genannten Haftungsbescheide ersatzlos aufzuheben.

Nach den Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002) sei von einer angemessenen Schmutzzulage dann auszugehen, wenn die Zulage bzw eine an Rauchfangkehrer insgesamt gezahlte SEG-Zulage 8% des Grundlohns nicht übersteige. Es sei jedoch zu bedenken, dass nach einem Erlass des BMF vom 7.10.2011, BMF-010222/0154-VI/7/2001 (LSt-Protokoll 2011), von einem angemessenen Ausmaß der Zulage im Regelfall dann auszugehen sei, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs 5 Z 1 bis 5 EStG 1988 entspreche.

Auch aus der gesetzlichen Grundlage des Bescheides (§ 68 EStG 1988) lasse sich weder entnehmen, dass die Schmutzzulage "angemessen" zu sein habe, noch finde sich eine prozentuelle Beschränkung der steuerfreien Schmutzzulagen.

Von der ermittelnden Behörde seien keinerlei Feststellungen betreffend die Angemessenheit der Schmutzzulage getroffen worden. Es sei willkürlich der in der Richtlinie als "angemessen" erachtete Prozentsatz von 8% herangezogen worden.

Wie die Abgabenbehörde richtig festgestellt habe, gebe es in den Bundesländern unterschiedliche Höchstgrenzen für die Schmutzzulagen. Dies begründe sich darin, dass in den Bundesländern auch unterschiedliche Kehrordnungen gelten würden. Auf der Basis dieser unterschiedlichen Kehrordnungen und der sich hieraus ableitenden unterschiedlichen Einsatzbereiche würden die jeweiligen Kollektivvertragspartner die "angemessene" Höhe der (beitrags- und steuerfreien) Schmutzzulagen festlegen. In Tirol seien zB laut Kehrordnung auch alle Heizkessel zu reinigen. Von einer zwangsläufigen Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung könne ebenso ausgegangen werden wie von der richtigen Einschätzung der Kollektivvertragspartner betreffend die "üblicherweise (typischerweise) vorliegende

außerordentliche Verschmutzung des Arbeitnehmers".

Zweck der Bindung der SEG-Zulagen bzw der Zuschläge an lohngestaltende Vorschriften sei es, dass durch die Berufung auf gesetzliche oder kollektivvertragliche Regelungen vermieden werden sollte, im Zuge einer missbräuchlichen Gestaltung Zulagen auf Grund individueller Dienstverträge oder durch einseitige Regelung des Arbeitgebers festzusetzen (Hinweis auf VwGH 23.11.1959, 2252/55). In den Fällen, in denen sog lohngestaltende Vorschriften bestehen, herrsche eine enge Bindung der Besteuerung an diese Vorschriften (vgl VwGH 29.6.1982, 81/14/0130).

Es sei anzunehmen, dass sich die Kollektivvertragspartner im Rahmen ihrer Verhandlungsrunden auf einen "angemessenen", dem Grad der Verschmutzung entsprechenden Prozentsatz für die Schmutzzulage geeinigt hätten und hierbei alle Einflussfaktoren berücksichtigt worden seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. September 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass im Beschwerdeverfahren seitens der steuerlichen Vertretung keine weiteren Unterlagen für die Prüfung der Angemessenheit der Zulage übermittelt worden seien.

Die Zulagen für Rauchfangkehrer seien bundesweit unterschiedlich hoch geregelt. Es könne letztlich nicht im Sinne des Gesetzgebers gelegen sein, die Höhe der Steuerbegünstigung einer SEG-Zulage bei gleicher Tätigkeit von Zufälligkeiten wie dem Tätigkeitsort abhängig zu machen. Wenn im Bereich der Berufsgruppe der Rauchfangkehrer bei gleicher Tätigkeit je nach Bundesland im Kollektivvertrag Schmutzzulagen in einer derart unterschiedlichen Höhe vorgesehen seien, bestehe zur Frage der steuerlichen Angemessenheit seitens der Abgabenbehörden jedenfalls Handlungsbedarf dahingehend, dass bundesweit eine einheitliche Angemessenheitsgrenze definiert werde. Unter Berücksichtigung aller Einflussfaktoren sei daher mit der Interessensvertretung der Arbeitgeber eine entsprechende "Vereinbarung über eine bundesweit einheitliche Angemessenheitshöhe der Schmutzzulage" getroffen worden. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers führe in der Beschwerdeschrift aus, dass von einem angemessenen Ausmaß einer Zulage im Regelfall dann auszugehen sei, wenn die Zahlung auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG erfolge. Diesem Grundsatz sei im Beschwerdefall "nicht widersprochen" worden. Das BMF und die Interessenvertretung der Arbeitgeber hätten "in einem intensiven Diskussionsprozess festgelegt", dass derartige Zulagen für Rauchfangkehrer bundesweit gesehen im Ausmaß von 8% als angemessen gelten, sofern auch die sonstigen Erfordernisse wie die tatsächlich überwiegende Verschmutzung etc. gegeben seien.

Die Steuerfreiheit der Zulagen setze weiters voraus, dass der Behörde nachgewiesen werde, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet worden seien. Dazu werde festgehalten, dass für alle im Bericht der Außenprüfung genannten bzw erfassten Dienstnehmer keine geeigneten Nachweise (zB Aufstellung der "Kehrtage" etc) vorlägen, nach denen die Arbeiten überwiegend (mehr als 50%) unter Umständen ausgeführt worden seien,

die zwangsläufig eine Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirkten. Auf Grund der gegenwärtigen Erfahrungswerte sei jedenfalls an den sog "Kehrtagen" von einer überwiegenden Verschmutzung auszugehen. Auch wenn keine geeigneten Nachweise vorliegen würden, gehe die Abgabenbehörde im Beschwerdefall im Sinne einer praxisnahen Überlegung davon aus, dass die Zulage nur für die "Kehrtage" gezahlt worden sei, sodass diese bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen steuerfrei behandelt werden könnte.

Von einer Angemessenheit der Zulage könne dann ausgegangen werden, wenn die Schmutzzulage bzw eine insgesamt an Rauchfangkehrer gezahlte SEG-Zulage 8% des Grundlohns nicht übersteige. In Anbetracht der vorliegenden Situation sei die Zulage für die steuerliche Begünstigung im dargestellten Ausmaß angemessen. Es stehe (den Richtlinien entsprechend) nicht an, einerseits keine Nachweise vorzulegen und andererseits den für angemessen gehaltenen Prozentsatz nicht zu akzeptieren.

Mit Schreiben vom 2. Oktober 2015 wurde - ohne weitere Ausführungen in der Sache selbst - der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Bericht des Finanzamts vom 8. März 2016 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 23. März 2016 wurde der Beschwerdeführer ersucht, die im Vorlageantrag angekündigte ausführliche schriftliche Stellungnahme zu den Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung nachzureichen und die geeigneten Beweismittel sogleich beizuschließen.

Mit Schreiben des Beschwerdeführers vom 12. April 2016 wurde im Wesentlichen ausgeführt: Wenn in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt werde, dass im Beschwerdeverfahren keine weiteren Unterlagen für die Prüfung der Angemessenheit übermittelt worden seien, sei darauf zu verweisen, dass sämtliche Unterlagen (Kehrbücher, Arbeitszeit- und Arbeitseinsatzaufzeichnungen) der Behörde bereits im Zuge der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben zur Verfügung gestellt worden seien. Es könne somit davon ausgegangen werden, dass der Behörde der Sachverhalt bekannt wäre und keine weiteren Unterlagen notwendig gewesen seien, zumal der Behörde jederzeit die Möglichkeit offen gestanden sei, diese Unterlagen nochmals anzufordern, wenn es ihrer Ansicht nach für die Entscheidung wesentlich gewesen wäre.

Wenn ausgeführt werde, dass es nicht im Sinne des Gesetzgebers gelegen sein könne, die Höhe der Steuerbegünstigung seiner SEG-Zulage von Zufälligkeiten wie dem Tätigkeitsort abhängig zu machen, unterlaufe der Behörde der Fehler, von "gleicher Tätigkeit" auszugehen. Auf der Grundlage der landesgesetzlichen Vorschriften sähen die unterschiedlichen Kehrordnungen unterschiedliche Einsatzbereiche vor, sodass man nicht von identem Aufgabenbereich (bzw Kehrbereich) sprechen könne. Eine Abhängigkeit sei also nicht von Zufälligkeiten wie dem Arbeitsort, sondern davon anzunehmen, welchen Tätigkeitsbereich der

Rauchfangkehrer im jeweiligen Bundesland zu erfüllen habe. Hieraus lasse sich in der Folge der Grad der Verschmutzung ableiten. Auf diesen Grad der Verschmutzung hätten die jeweiligen Landesinnungen und ihre Kollektivvertragspartner bei der Festlegung der Schmutzzulage Rücksicht genommen.

Wenn behauptet werde, dass unter Berücksichtigung aller Einflussfaktoren mit der Interessenvertretung der Arbeitgeber eine entsprechende "Vereinbarung" über eine bundesweit einheitliche Angemessenheitshöhe der Schmutzzulage getroffen worden sei, entspreche dies in keiner Weise den Tatsachen und entbehre jeder Grundlage. Es gehe auch nicht hervor, welche Einflussfaktoren es sein sollten, die die Angemessenheit bestimmen. Die Regelung der Schmutzzulage fiel in den Zuständigkeitsbereich der jeweiligen Landesinnungen. Es gebe für eine solche Vereinbarung weder einen Beschluss dieser Innungen noch eine Zustimmung an die Bundesinnung. Es sei nicht nachvollziehbar, auf welche Grundlage die Behörde ihre Behauptung stütze. Es treffe auch nicht zu, dass das Bundesministerium für Finanzen und die Interessenvertretung der Arbeitgeber in einem intensiven Diskussionsprozess "festgelegt" hätten, dass derartige Zulagen für Rauchfangkehrer bundesweit gesehen in einem Ausmaß von 8% als angemessen gelten, sofern auch die sonstigen Erfordernisse, wie die tatsächlich überwiegende Verschmutzung etc, gegeben seien.

Nicht zutreffend sei auch der Vorwurf der Behörde, dass für alle im Bericht über die Außenprüfung genannten Dienstnehmer keine geeigneten Nachweise (zB Aufstellung der "Kehrtage" etc) vorlägen, nach denen die Arbeiten überwiegend (mehr als 50%) unter Umständen durchgeführt wurden, die zwangsläufig eine Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirken. Es sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer eine Außenprüfung sogar angeregt habe, um die Angemessenheit der Schmutzzulagen abklären und Rechtssicherheit erlangen zu können. Dem Prüfungsorgan seien auf diesem Wege natürlich sämtliche prüfungsrelevanten Unterlagen für jeden einzelnen Arbeitnehmer vorgelegt worden. Aus den Unterlagen sei der Arbeitstag, die Arbeitszeit, der jeweilige Arbeitsort (sprich Einsatzorte, Haushalte bzw Kunden) ersichtlich. Des Weiteren gebe es eine Kundenkartei, in denen die Leistungstage der Mitarbeiter und der Kehrgegenstand erfasst seien. Auch diese Kundenkartei sei dem Prüfer vorgelegt worden. Die vorgelegten Unterlagen seien vom Prüfer als ausreichender Nachweis angesehen worden. In der Niederschrift bzw im Bericht über die Schlussbesprechung finde sich kein Hinweis auf "nun angeblich vorhandene Mängel" an Beweismitteln.

Das Bundesfinanzgericht habe am 16. Dezember 2014 einen vergleichbaren Fall zu RV/3100400/2013 kassatorisch entschieden. Es halte in seiner Entscheidung ausdrücklich fest, dass zur Frage, ob die Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgt seien, die in einem erheblichen Maß zwangsläufig eine Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirken, Sachverhaltsfeststellungen vor Ort unerlässlich seien. Die Abgabenbehörde hätte sich daher nicht darauf zurückziehen dürfen, die Lesbarkeit bzw Aussagekraft der vorgelegten Unterlagen einfach in Frage zu stellen. Sie hätte die beschwerdeführende Partei zur Mitarbeit und Aufklärung auffordern müssen. Demzufolge bleibe die Abgabenbehörde auch jede

Auskunft darüber schuldig, wieso sie von der Angemessenheit einer Zulage in Höhe von 8% ausgehe.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entschied der zuständige Senat des Bundesfinanzgerichtes, gab der Beschwerde Folge und hob die angefochtenen Bescheide auf. Nach Darstellung des Verfahrensganges und der Rechtslage, wobei dabei auch auf die einzelnen Zusatzkollektivverträge in den Bundesländern Bezug genommen wurde, führte das Bundesfinanzgericht zusammengefasst aus, dass die im Beschwerdefall unbestritten nur für sog Kehrtage ausbezahlte Schmutzzulage noch als angemessen angesehen werden könne. Eine Zulage in dieser Höhe (18%) sei von der Abgabenbehörde für Veranlagungsjahre vor 2009 nicht beanstandet worden. Die strittige Nachforderung stütze sich auf eine Änderung des Berufsbilds, die für den Beschwerdefall und die Beschwerdejahre - auch nach Einholung von ergänzenden Ausführungen der Abgabenbehörde - nicht nachvollzogen werden könne. Dass auf Grund der (Zusatz-)Kollektivverträge zweier Bundesländer erheblich geringere Schmutzzulagen zu zahlen seien (Vorarlberg, Burgenland), lasse es noch nicht zu, im Beschwerdefall nur eine Zulage von 8% anzuerkennen, wobei von der Abgabenbehörde auch kein anderer Prozentsatz genannt werden habe können, der ggf zutreffender sein solle. Die Beurteilung der Angemessenheit lasse einen gewissen Spielraum zu. Der im (Zusatz-) Kollektivvertrag für das Bundesland Tirol vorgesehene Prozentsatz bewege sich in annähernd der Höhe, wie er in mehreren anderen Bundesländern vereinbart worden sei. Er liege nicht außerhalb jener Bandbreite (Größenordnung), in der Schmutzzulagen in Berufszweigen vereinbart worden seien, die einen vergleichbar hohen Grad der Verschmutzung aufweisen würden.

Gegen diese Entscheidung erhob das Finanzamt Revision beim Verwaltungsgerichtshof. Mit Erkenntnis VwGH vom 22. November 2018, Ra 2017/15/0025, wurde die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Gestützt auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung führte der Gerichtshof aus, dass im Zusammenhang mit der Steuerfreiheit einer Schmutzzulage eingangs zu prüfen sei, ob der Arbeitnehmer während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut ist, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen obliege es der Abgabenbehörde grundsätzlich (auch), die Angemessenheit einer gewährten Zulage zu prüfen.

Bei gegenständlich unstrittig überwiegender Arbeitsleistung unter Umständen, die zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung bewirken, habe das Bundesfinanzgericht keine Unterschiede im tatsächlichen Ausmaß der auftretenden Verschmutzungen und Verunreinigungen – etwa auf Grund bundesländerweise unterschiedlicher Kehrordnungen – feststellen können.

Dem Bundesfinanzgericht sei zwar einzuräumen, dass der vorzunehmenden Angemessenheitsprüfung ein Element der Schätzung innewohne und es daher nicht den einen

als angemessen zu beurteilenden absoluten oder im Verhältnis zum Bruttolohn mit einem bestimmten Prozentsatz zu bemessenden Zulagenbetrag gäbe. Eine Kürzung sei jedoch vorzunehmen, wenn die Abweichung erheblich sei. Das heiße, dass die Vereinbarung durch die Kollektivvertragspartner außerhalb jener Bandbreite liege, die jeder Schätzung immanent sei. Die gegenständliche Schmutzzulage übersteige die von anderen Kollektivvertragspartnern derselben Branche als angemessen betrachtete Zulage um mehr als das Doppelte. Eine derartige Abweichung sei erheblich und könne jedenfalls nicht mit dem – unter Außerachtlassung von vier Bundesländern mit niedrigerem Zulagensatz ermittelten – arithmetischen Mittel begründet werden.

Somit war die Beschwerde wiederum unerledigt. Die Beschwerdeführerin erstattete daraufhin eine neuerliche Stellungnahme und führte aus, dass die unterschiedlichen Sätze für die Schmutzzulage zum Teil auch durch unterschiedliche Kehrordnungen bedingt seien. Eine diesbezügliche Beweisführung erscheine jedoch schwierig bzw nahezu unmöglich.

In der Folge wird sodann zu den Vorschriften in Tirol und der Steiermark bzw den anderen Bundesländern argumentiert und festgehalten, dass nur in den beiden erstgenannten Bundesländern alle Rauchfänge sowie die Zentralheizungskessel zu kehren seien. In den anderen Bundesländern (mit Ausnahme von Vorarlberg) wären nur die Rauchfänge zu kehren. Zum anderen würden in Tirol und der Steiermark Schmutzzulagen nur für die Zeit der tatsächlichen Arbeitsleistung bezahlt. Für die Zeit eines Krankenstandes bzw Urlaubes oder Feiertages würden keine Schmutzzulagen zustehen. Entsprechend wäre diesbezüglich bei der Berechnung eines Durchschnittssatzes ein Ausgleich zu schaffen.

Unter Berücksichtigung aller Werte für Schmutzzulagen im Bundesgebiet im Zeitraum 2009 bis 2011 ergäbe sich ein Mittelwert von gerundet 15%. Ausgehend von diesem Mittelwert und unter Berücksichtigung der Einschränkung auf die tatsächlich geleistete Arbeit ergäbe sich ein Wert von gerundet 18% für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum.

Diese Stellungnahme wurde dem Finanzamt zur Kenntnis und allfälligen Erwiderung übermittelt.

Das Finanzamt nahm Bezug auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 2018, Ra 2017/15/0025. Der Verwaltungsgerichtshof ziehe als Ausgangsbasis für seine Prüfung, ob die Abweichung im Rahmen der vorgenommenen Schätzung erheblich ist, den niedrigsten Wert der Kollektivvertragspartner (gegenständlich 8 %) für die Schmutzzulage heran. Die Annahme, eine davon abweichende höhere Schmutzzulage sei dennoch angemessen, bedürfe einer auf diesen Unterschied Bedacht nehmenden sachlichen Begründung (vgl VwGH vom 20.12.2018, Ra 2018/13/0001).

Nach der stndigen Rechtsprechung sichere die bloße Bezeichnung eines Betrages als "Schmutzzulage" die steuerliche Begünstigung nicht, soweit ein sachlich vertretbarer Zusammenhang zwischen dem Ausmaß der Verschmutzung (oder der sonstigen Erschwernis) und der gewährten Zahlung nicht bestehe und sich die Zahlung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach daher teilweise auch als Abgeltung der vom Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung

darstelle. Die sachliche Begründung für die Angemessenheit bei einer erheblichen Abweichung von der Bandbreite, müsse sich demnach auf das unterschiedliche Ausmaß der Verschmutzung beziehen. Im gegenständlichen Fall werde vom steuerlichen Vertreter zwar vorgebracht, dass die unterschiedlichen %-Sätze für die Schmutzzulage in den einzelnen Kollektivverträgen durch die unterschiedlichen Kehrordnungen bedingt seien, was mitunter auf einen unterschiedlichen Grad der Verschmutzung abziele. Allerdings werde diesbezüglich eingeräumt, dass die Beweisführung hierzu schwierig bzw. beinahe unmöglich erscheine. Da kein Nachweis erbracht werden könne, dass die höhere Schmutzzulage in Tirol gegenüber dem niedrigsten Wert durch einen höheren Grad der Verschmutzung aufgrund der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten gerechtfertigt werden könne, fehle es an einer sachlichen Begründung, dass die erhebliche Abweichung im konkreten Fall dennoch angemessen sei. Die vom steuerlichen Vertreter vorgenommene „Berechnung“, ausgehend von einem Mittelwert (15,01 %) aller in den jeweiligen Bundesländerkollektivverträgen normierten Schmutzzulagen für Rauchfangkehrer für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum und Erhöhung um einen „fiktiven“ Anteil für Nichtleistungszeiten (18,18 %) mit der Begründung, dass in Tirol, entgegen anderer Bundesländer, nur für Zeiten der tatsächlichen Arbeitsleistung eine Schmutzzulage gebührt, vermöge einen sachlich vertretbaren Zusammenhang zwischen dem Ausmaß der Verschmutzung und der gewährten Zulage nicht zu begründen.

In diesem Zusammenhang sei noch auf das Erkenntnis VwGH 23.5.1996, 95/15/0030, verwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof habe darin Folgendes ausgeführt: *„Während des Urlaubes behält der Arbeitnehmer den Anspruch auf Entgelt (vgl. § 6 Abs. 1 BG vom 7. Juli 1976 betreffend die Vereinheitlichung des Urlaubsrechtes und die Einführung einer Pflegefreistellung, BGBl. Nr. 390). Weil der Dienstnehmer im Urlaub die durch § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 und § 68 Abs. 1 EStG 1972 steuerlich begünstigten Leistungen nicht erbringt, ist die in diesen Gesetzesstellen normierte Steuerbefreiung für Bestandteile des Urlaubsentgeltes nicht anwendbar, zumal sich die Ausnahmebestimmungen des § 68 Abs. 7 EStG 1988 und § 68 Abs. 4 EStG 1972 nicht auf das Urlaubsentgelt erstrecken.“* Auch aus diesem Grund seien zumindest Weiterzahlungen von Schmutzzulagen im Urlaubsentgelt bei der Angemessenheitsprüfung nicht zu berücksichtigen.

Eine Zulage werde üblicherweise für eine bestimmte Tätigkeit gewährt. Die Angemessenheitsprüfung könne sich daher ebenfalls nur auf die konkrete zulagenbegründende Tätigkeit beziehen. Eine Zulage müsse neben einem nicht begünstigten Grundstundenlohn gewährt werden und dürfe in der Regel nur einen Bruchteil des Stundenlohnes ausmachen. Auch nach der klaren gesetzlichen Definition seien Schmutzzulagen auf die vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten bezogen. Das Tatbestandsmerkmal des Überwiegens wäre zwar für die Steuerfreiheit essentiell, müsse aber eigenständig betrachtet werden. Mit dem Abstellen auf eine überwiegende verschmutzende Tätigkeit habe der Gesetzgeber offensichtlich nur gelegentliche verschmutzende Tätigkeiten von der Steuerbegünstigung ausschließen wollen. Die materiellen Voraussetzungen und damit auch die Angemessenheit einer Zulage könnten sich nur auf die Tätigkeit, für die diese Zulage gewährt

werde, beziehen. Eine „fiktive“ Einbeziehung von Nichtleistungszeiten vermöge auch aus diesem Grund die Angemessenheit einer Zulage nicht zu begründen. Die, von der steuerlichen Vertretung vorgenommene Hochrechnung, führe daher zu keinem rechtlich vertretbaren Ergebnis.

Dass die Schmutzzulage eine Aufwandsentschädigung darstelle und daher nicht in die Nichtleistungslöhne einzubeziehen wäre, sei in dieser Bestimmtheit auch aus arbeitsrechtlicher Sicht nicht ganz korrekt. Ob eine bestimmte Leistung des Arbeitgebers unter den Begriff des Entgelts falle oder aber als Aufwandsentschädigung anzusehen sei, bestimme sich allein danach, ob und inwieweit sie lediglich der Abdeckung eines konkreten finanziellen Aufwands des Arbeitnehmers diene oder (auch) Gegenleistung für die Bereitstellung seiner Arbeitskraft wäre (9 ObA 101/03y). Als Aufwandsersatz würden etwa das Kilometergeld (9 ObA 142/05f), Diäten (9 ObA 8/96) oder eine Schmutzzulage, soweit dadurch ein Mehraufwand für Reinigung abgegolten werde (vgl 9 ObA 54/90), gelten. Werde ein Aufwand des Arbeitnehmers überhöht abgegolten, dann handle es sich nur im Umfang des tatsächlichen Aufwands um Aufwandsersatz, darüber hinaus jedoch um Entgelt (8 ObA 2312/96z, 9 ObA 101/03y). Nur in Höhe des konkreten Mehraufwandes für Reinigung, welcher tatsächlich nachzuweisen sei, wäre demnach eine Aufwandsentschädigung gegeben. Der überhöhte Teil der Schmutzzulage wäre Entgelt und somit auch in das Urlaubs-, Feiertags- und Krankenentgelt einzubeziehen. Im den vorliegenden Fall betreffenden Erkenntnis habe sich der Verwaltungsgerichtshof nicht festgelegt, ab welcher Höhe der Schmutzzulage eine erhebliche Abweichung vorliege. Eine Überschreitung um mehr als das Doppelte (= 16 %) der niedrigsten kollektivvertraglichen Regelung wäre vom Verwaltungsgerichtshof jedenfalls als erheblich eingestuft worden. Der Gerichtshof habe jedoch ausgeführt, dass der vorzunehmenden "Angemessenheitsprüfung" ein Element der Schätzung innewohne. Daher seien auch die für eine Schätzung wesentlichen Grundprinzipien zu berücksichtigen. Ein arithmetisches Mittel der Schmutzzulagen zwischen allen länderspezifischen Lohnordnungen für Rauchfangkehrer erscheine diesen Grundprinzipien ebenfalls nicht gerecht zu werden. Der steuerliche Vertreter habe über den verfahrensgegenständlichen Zeitraum ein arithmetisches Mittel in Höhe von 15,01 % ermittelt. Ausgehend von der niedrigsten Höhe der Schmutzzulage mit 8 % (diese habe auch der Verwaltungsgerichtshof als Vergleichsmaßstab herangezogen) erscheine dieser Mittelwert im Lichte einer Schätzung mit einem Unterschied von nahezu immer noch dem Doppelten weiterhin als erhebliche Abweichung von der Bandbreite.

Damit rein rechnerisch die Schätzungsbandbreite eingehalten werde, müsse die Abweichung gemessen zum niedrigsten kollektivvertraglichen Wert gering sein. Eine Abweichung über dieses geringe Ausmaß bedürfe zu seiner Rechtfertigung und eines Nachweises, dass demgegenüber auch eine erheblichere Verschmutzung gegeben sei. In diesem Sinne würde eine Schmutzzulage für Rauchfangkehrer in Höhe von maximal 10 % als noch vertretbar und angemessen zu beurteilen sein, immerhin betrage dann die Abweichung immer noch 25 %. Aber auch aus verfassungsrechtlicher Sicht erscheine eine einschränkende Angemessenheitsprüfung geboten. Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die in Österreich

in allen Bundesländern vorliegenden Sätze zwischen 8 und 20% liegen, erscheine es aus verfassungsrechtlicher Sicht bedenklich, dass die Steuerfreiheit einer Schmutzzulage bei gleicher verschmutzender Tätigkeit davon abhängt, in welchem Bundesland man diese Tätigkeit erbringe. Dies werde wohl kaum sachlich zu rechtfertigen sein, zumal kein Unterschied in den Kehrordnungen der einzelnen Bundesländer und somit in der Tätigkeit der Rauchfangkehrer aufgezeigt werden könne. Auch aus diesem Grund würde nur ein geringes Abweichen von der niedrigsten kollektivvertraglichen Schmutzzulage noch innerhalb der Toleranzgrenze und Bandbreite liegen.

Das ausschließliche Abstellen auf den arbeitsrechtlichen Anspruch würde zum Ergebnis führen, dass das Ausmaß der jeweiligen Verschmutzung in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der gewährten Zulage gar nicht geprüft und unterschiedlich beurteilt würde.

Da die Kollektivvertragspartner bei nahezu gleicher Tätigkeit für denselben Grad der Verschmutzung eine unterschiedlich hohe Schmutzzulage normiert hätten, könne steuerlich auch nur der kleinste gemeinsame Nenner als sachlich vertretbare und daher angemessene Höhe der Schmutzzulage anerkannt werden. Es müsse den Kollektivvertragspartnern unterstellt werden können, dass sie die annähernd gleiche Verschmutzung auch annähernd gleich beurteilen. Die darüberhinausgehenden Schmutzzulagen würden arbeitsrechtlich eine Höherleistung darstellen, die nicht mehr im kausalen Zusammenhang mit der Verschmutzung stehen würden und daher aus steuerlicher Sicht in Bezug auf die Beurteilung der Steuerfreiheit unbeachtlich seien.

Mit Eingabe vom 14. Juli 2020 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und mündliche Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Im vorliegenden Fall ergibt sich der Sachverhalt bereits zum größten Teil aus den unbestrittenen Feststellungen im Vorverfahren (BFG 8.2.2017, RV/3100163/2016, VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025).

Demnach betreibt der Beschwerdeführer ein Rauchfangkehrergewerbe und beschäftigt im Prüfungszeitraum bis zu vier Arbeitnehmer, die Kehrtätigkeiten ausführen.

An diese Arbeitnehmer wurde, eingeschränkt auf die sogenannten „Kehrtage“, eine Schmutzzulage in Höhe von 18% des Grundlohnes ausbezahlt und steuerfrei belassen.

Die Arbeitnehmer waren an diesen Tagen – unstrittig und in Anbetracht der durchzuführenden Tätigkeiten – überwiegend mit Arbeiten betraut, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig zur Folge gehabt haben. Die Verschmutzung mit Ruß betrifft erfahrungsgemäß den gesamten Arbeitnehmer und seine Bekleidung; sie lässt sich nur erheblich schwerer

entfernen als andere Verschmutzungen. An Tagen, an welchen keine verschmutzende Tätigkeiten ausgeführt wurden, stand den betroffenen Personen keine Schmutzzulage zu und wurde eine solche auch nicht ausbezahlt.

Dass auf Grund unterschiedlicher Kehrordnungen (oder sonstiger unterschiedlicher Arbeitsbedingungen) ein unterschiedlicher Verschmutzungsgrad besteht, kann nicht festgestellt werden. Zum einen ergibt sich aus der Kehrtätigkeit, wenn diese neben den Fängen auch die Feuerungsanlagen umfasst, keine unterschiedliche Art der Verschmutzung, da es sich regelmäßig um die (gleichen) Rückstände aus der Verbrennung handelt, welche zu entfernen sind. Zum anderen hat der Beschwerdeführer selbst in der Eingabe vom 2. Juli 2019 nochmals ausgeführt, dass eine diesbezügliche Beweisführung „beinahe unmöglich“ erscheine. Letztlich wurde sodann auch gar nicht versucht, einen entsprechenden Nachweis zu erbringen und beschränkte sich das Vorbringen somit lediglich auf eine Behauptung.

Die Höhe der Schmutzzulagen auf Grund der Zusatzkollektivverträge in den einzelnen Bundesländern beträgt – wie vom Beschwerdeführer vorgebracht und nachgewiesen - im Streitzeitraum zwischen 8,31% (Burgenland ab 2011, davor 19,15%) und 20% (Salzburg). Das arithmetische Mittel sämtlicher Werte über den gesamten Prüfungszeitraum ergibt unstrittig (gerundet) 15%.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. und II.

Nach § 68 Abs 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Unter Schmutzzulagen 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 (§ 68 Abs 5 EStG 1988).

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.

Nach Abs 7 der in Rede stehenden Bestimmungen sind gemäß Abs 1 bis 5 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.

Vorerst ist festzuhalten, dass sich sachverhaltsmäßig aus dem Vorverfahren ergibt, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer steuerfreien Schmutzzulage vorliegen. Die Arbeitnehmer haben tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgten, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirkten (vgl etwa VwGH 20.9.2006, 2006/14/0028). Entscheidend ist vor dem Hintergrund des § 68 Abs 5 EStG 1988, ob Arbeiten üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirken. Diesbezüglich ist auf das Verwaltungsverfahren sowie die bekämpften Bescheide zu verweisen, mit welchen die Steuerfreiheit der Schmutzzulage dem Grunde nach nicht angezweifelt wurde und durch die Anerkennung eines Teiles dieser Schmutzzulage (durch Kürzung lediglich der Höhe nach) die Rechtmäßigkeit dem Grunde nach bestätigt wurde. Letztlich hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025, die Erstentscheidung des Bundesfinanzgerichtes (BFG 8.2.2017, RV/3100163/2016), mit welcher die Steuerfreiheit der gesamten ausbezahlten Schmutzzulage als rechtskonform erkannt wurde, auch (nur) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und nicht wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben. Das fortgesetzte Verfahren hat diesbezüglich sachverhaltsmäßig keinerlei Änderung ergeben.

Aus der Judikatur ergibt sich, dass dafür, dass Schmutzzulagen nach § 68 lediglich eine Abgeltung „der Unannehmlichkeit der Verschmutzung“ darstellen und nicht (auch) die Funktion einer Geldentschädigung zur Reinigung oder Anschaffung von Arbeitskleidung haben dürften, kein Anhaltspunkt besteht (VwGH 17. 1. 1995, 90/14/0203).

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung einer Schmutzzulage gegeben, werden also überwiegend Arbeiten geleistet, die üblicherweise (typischerweise) eine außerordentliche Verschmutzung des Arbeitnehmers verursachen, so ist unmaßgeblich, ob auch in einem konkreten Einzelfall eine solche Verschmutzung gegeben war oder aus welchen Gründen an bestimmten Tagen des Lohnzahlungszeitraums keine Verschmutzung eingetreten ist, insbesondere aber auch, ob die verschmutzenden Arbeiten infolge Urlaubs unterblieben

sind (VwGH 7.5.2008, 2006/08/0225). Daraus wird deutlich, dass für Schmutzzulagen bis zu einem bestimmten Grad auch eine typisierende Betrachtungsweise von steuerlicher Relevanz ist.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die vom Beschwerdeführer als Arbeitgeber ausbezahlte Schmutzzulage dem Grunde nach tatsächlich zu Recht steuerfrei belassen wurde, weil sämtliche Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Strittig ist daher ausschließlich, in welchem Ausmaß die Schmutzzulage angemessen ist bzw in welchem Ausmaß eine Angemessenheit nicht mehr vorliegt, was – wie der Verwaltungsgerichtshof (vgl das Erkenntnis vom 22. November 2018) ausführt – „Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ ist. Diese Prüfung kann erst angestellt werden, nachdem die Steuerfreiheit dem Grunde nach – wie im gegenständlichen Fall - festgestellt wurde.

Dass die Abgabenbehörde berechtigt ist, die Angemessenheit der Höhe einer (gegenständlich) Schmutzzulage zu prüfen, wurde in der Literatur unter Hinweis auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bejaht (vgl zB Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 68 Rz 5).

Bei Betrachtung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zu erkennen, dass Ausgangsbasis dieser Rechtsprechung ein Fall war, in dem seitens eines Arbeitgebers ohne Regelung in einer lohngestaltenden Vorschrift "lediglich" auf Grund einer innerbetrieblichen Vereinbarung pro Arbeitsstunde eine "Zulage" steuerfrei ausbezahlt wurde, die den Grundlohn für die Arbeitsstunde (weit) überstiegen hat (VwGH 17.1.1984, 83/14/0189). Im Erkenntnis VwGH 17.2.1988, 85/13/0177, hatte der Gerichtshof die Frage zu beantworten, ob bei Bestehen einer kollektivvertraglich geregelten Zulagenhöhe auf Grund innerbetrieblicher Vereinbarung Zulagen, die über das kollektivvertraglich vorgesehene Ausmaß hinausgehen, steuerfrei bleiben können, sohin auf ihre Angemessenheit hin überprüft werden dürfen. Unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen führte der Gerichtshof dazu aus, dass die Abgabenbehörde auf Basis dieser Bestimmungen zu prüfen habe, ob die Zulage überhaupt eine gesetzlich begünstigte Zulage darstellt. Diese Prüfung umfasst - so der Gerichtshof - auch die Angemessenheit des Ausmaßes. Es bestehe nämlich ein Zusammenhang zwischen (der damals gegenständlichen) Gefährdung des Arbeitnehmers und der Bezahlung einer Gefahrenzulage. Dieser Zusammenhang könne nur bejaht werden, wenn auch das Ausmaß der Gefährdung in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der gewährten Zulage stehe. Im Erkenntnis VwGH 22.4.1998, 97/13/0163, hat der Gerichtshof unter Hinweis auf sein Erkenntnis vom 17. Feber 1988 die Angemessenheitsprüfung für zulässig erklärt, die Abgabenbehörde jedoch auf eine entsprechende Begründungspflicht hinsichtlich der Abweichung von der Vorgangsweise bei der Lohnverrechnung hingewiesen. Ob es sich dabei um eine durch eine in § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 geregelte oder (nur) um eine innerbetrieblich gewährte Zulage gehandelt hat, ist dem Erkenntnis nicht zu entnehmen. Im Erkenntnis VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025, hat der Gerichtshof das im ersten Rechtsgang im vorliegenden Fall ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes aufgehoben und damit die Angemessenheitsprüfung auch in Fällen (zusatz-)kollektivvertraglich geregelter

Zulagen für zulässig erklärt. Ebenfalls im Zusammenhang mit Schmutzzulagen für Rauchfangkehrer hat der Gerichtshof (VwGH 20.12.2018, Ra 2018/13/0001) ausgesprochen, dass bei einer Zulage, die mehr als das Doppelte dessen beträgt, was Kollektivvertragspartnern derselben Branche in einem anderen Bundesland als angemessen erschienen wäre, die Annahme, sie sei dennoch angemessen, einer auf diesen Unterschied Bedacht nehmenden sachlichen Begründung bedürfe.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann zusammengefasst aus dieser Rechtsprechung abgeleitet werden, dass bei durch lohngestaltende Vorschriften iSd § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 geregelten Zulagen, die im Wesentlichen auf Verhandlungen und einer Einigung zwischen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite beruhen, auch hinsichtlich der Höhe der Zulage die arbeitsrechtlichen Bestimmungen zwar nicht zwingend, jedoch durchaus als Indiz für deren Angemessenheit anzusehen sind.

In diesem Sinne findet man in der Literatur bspw bei:

- Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 68 Rz 20:

„Im Regelfall wird dann von einem angemessenen Ausmaß auszugehen sein, wenn die Höhe der Zulage, der Zulagenhöhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift entspricht (§ 68 Abs 5 Z 1 bis 6; LStR 2002 Rz 1129).“ oder

- Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (54. Lfg 2013) zu § 68 EStG Rz 13

„Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift - insbesondere einer lohngestaltenden Vorschrift iS des § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 - entspricht. Zahlt ein Arbeitgeber höhere Bezüge als die in der maßgeblichen lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Mindestlöhne, werden Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen grundsätzlich insoweit als angemessen anzusehen sein, als die Zulage selbst im selben Ausmaß erhöht wird wie der Lohn (LStR 2002, Rz 1129).“

Noch im Jahr 2011 hat das Bundesministerium für Finanzen (vgl BMF-010222/0154-VI//7/2011 vom 7. Oktober 2011) ausgeführt:

„Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift – insbesondere nach einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs 5 Z 1 bis 5 EStG 1988 – entspricht.“

Seitens der Österreichischen Gesundheitskasse wird im Internet unter

https://www.gesundheitskasse.at/cdscontent/content_print.xhtml?contentid=10007.819401&print=true (Abfragedatum 17. Juli 2020) in diesem Zusammenhang aktuell folgende

Information bereit gestellt:

„Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang weiters, dass das Ausmaß der Schmutzzulage angemessen ist. Davon wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG entspricht.“

Eine Begründung, wieso die Abgabenbehörde im Erstverfahren im vorliegenden Fall von einer Angemessenheit der Schmutzzulage lediglich in Höhe von 8% ausgegangen ist, blieb diese jedenfalls zur Gänze schuldig. Sie hat sich ausschließlich auf ein behördeninternes Protokoll gestützt, welches in keiner Weise Rechtsverbindlichkeit hat und auch keinerlei grundlegende Überlegungen zur als angemessen angenommenen Zulagenhöhe enthält.

Dazu kommt noch, dass, was die Bezeichnung einer Zulagen anlangt, diese für die steuerliche Behandlung derselben unmaßgeblich ist. ZB kann eine Zulage, welche zB die Bezeichnung Erschwerniszulage trägt, der jedoch tatsächlich die Funktion der Abgeltung einer Verschmutzungskomponente immanent ist, in steuerlicher Hinsicht im Rahmen der Schmutzzulage steuerfrei behandelt werden. Gleiches gilt dementsprechend für eine als Schmutzzulage bezeichnete Zulage, welche Erschwernis- oder Gefahrenkomponenten (mit)abgilt.

Im vorliegenden Fall ist zweifelsfrei davon auszugehen und auch durch Lichtbilder belegt (vgl die Anhänge der Ergänzung zum Vorlageantrag vom 12. April 2016), dass die Verschmutzung, welcher die Kaminkehrer bei ihrer täglichen Arbeit ausgesetzt sind, neben der Tatsache der Zwangsläufigkeit, Erheblichkeit und des (unstrittigen) Überwiegens eine Überdurchschnittliche ist. Bereits aus diesem Grund ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Schmutzzulage, die sich nicht an den unteren Werten der einzelnen Zusatzkollektivverträge, aber auch anderer lohngestaltender Vorschriften orientiert, nicht sachgerecht. Berücksichtigt man zudem, dass Kaminkehrer nach dem für sie typischen Berufsbild während ihrer Arbeitszeit durch die Arbeit auf Hausdächern regelmäßig auch einer Sturzgefahr, aber vielfach auch Hitze, Kälte bzw Nässe ausgesetzt sind, könnten im Sinne des oben Gesagten diese Komponenten ebenfalls eine Rolle bei der Angemessenheitsprüfung spielen, da im Gegensatz zu den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen (§ 49 Abs 3 Z 2 ASVG), welche sich hinsichtlich der Beitragsfreiheit ausschließlich auf Schmutzzulagen beziehen, steuerrechtlich sowohl Schmutz-, als auch Erschwernis- und Gefahrenzulagen einer steuerfreien Behandlung zugänglich sind.

Gegenständlich liegt eine als Schmutzzulage bezeichnete Zulage in zusatzkollektivvertraglich (§ 68 Abs 5 Z 5 EStG 1988) geregelter Höhe vor und erfolgte diesbezüglich keine Überzahlung durch den Arbeitgeber. Würde diese Zulage in einer österreichweiten einheitlichen Höhe festgesetzt worden sein, würde das Bundesfinanzgericht, dem Verwaltungsgerichtshof (vgl oa Erkenntnis vom 22. April 1998) und obigen Ausführungen folgend, eine Abweichung ohne nachvollziehbare und in sich schlüssige Begründung durch die Abgabenbehörde nicht bestätigen bzw den bundeseinheitlich festgelegten Zulagensatz als angemessen beurteilen können.

Die Besonderheit im vorliegenden Fall besteht jedoch darin, dass in den für jedes Bundesland gesondert abgeschlossenen Zusatzkollektivverträgen jeweils eine unterschiedliche Höhe der Schmutzzulage vereinbart worden ist.

Dabei schwankt die Höhe der festgelegten Schmutzzulage in den streitgegenständlichen Jahren

je nach Bundesland zwischen 8,31% und 20%. Eine derartige Abweichung zwischen Mindest- und Höchstausmaß ist, wie der Verwaltungsgerichtshof im konkreten Fall (Erkenntnis vom 22. November 2018) festgestellt hat, jedenfalls erheblich und rechtfertigt ein Übersteigen des Mindestwertes um mehr als das Doppelte eine entsprechende Kürzung. Auch im bereits erwähnten Erkenntnis vom 20. Dezember 2018 hat der Verwaltungsgerichtshof Gleiches ausgesprochen und darauf hingewiesen, dass die Errechnung eines Durchschnittswertes aus den fünf Bundesländern mit den höchsten Sätzen schlichtweg ein falscher (offensichtlich weil zu enger) Maßstab ist.

Andererseits ergibt sich aus den genannten Erkenntnissen aber auch, dass der – wie vom Finanzamt gefordert – generelle Ansatz des niedrigsten Wertes, der in den Streitjahren im Übrigen nicht 8%, sondern 8,5% bzw 2011 8,31% betragen hat (vgl dazu die Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Eingabe vom 2. Juli 2019, welche dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht wurde und diesbezüglich unbestritten blieb), ebenso nicht als angemessen zu betrachten ist, da der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich darauf verweist, dass es „den einen als angemessen zu beurteilenden ... Zulagenbetrag“ nicht gibt. Wäre der Verwaltungsgerichtshof davon ausgegangen, dass beim vorliegenden Sachverhalt eine Orientierung an den untersten Werten sachgerecht ist, hätte er die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes nicht lediglich aufgehoben, sondern hätte in der Sache selbst entschieden.

In diesem Zusammenhang ergibt sich nun aus der Literatur (vgl Zorn in RdW 2/2019, S 121), dass die Ermittlung eines Mittelwertes aus den Zuschlagswerten aller neun Bundesländer als geeignete Herangehensweise anzusehen sein würde. Dieser Ansicht schließt sich das Bundesfinanzgericht an, da dadurch allenfalls überschießende, aber auch allenfalls zu niedrige Sätze ausgeglichen werden.

Dieser Mittelwert wurde vom Beschwerdeführer für den Prüfungszeitraum mit 15% berechnet. Auch diese Berechnung wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und blieb hinsichtlich der rechnerischen Richtigkeit und Relevanz für den gesamten Prüfungszeitraum unbestritten.

Indem die Werte aller Bundesländer und aller Werte der einzelnen Jahre des Prüfungszeitraumes in die Berechnung einfließen, wird in einer Durchschnittsbetrachtung auch dem Grundbedanken, dass die Kollektivvertragspartner grundsätzlich über die vorliegenden Verhältnisse unmittelbare Kenntnis besitzen und deren Vereinbarungen eine entsprechende Indizwirkung auch für die Angemessenheit entfalten, ebenso Rechnung getragen, wie dem Umstand, dass bei (stark) abweichenden Ergebnissen ein allfälliges Verhandlungsgeschick einzelner Vertreter oder sonstige Umstände das Ergebnis mitbeeinflusst haben.

Wie bereits oben ausgeführt, hat der Verwaltungsgerichtshof in den genannten, zur einschlägigen Schmutzzulage ergangenen, Erkenntnissen vom 22. November 2018 und vom 20. Dezember 2018 darauf hingewiesen, dass eine Abweichung um mehr als das Doppelte von den von anderen Kollektivvertragspartnern derselben Branche als angemessen betrachteten Zulage erheblich ist und die Annahme der dennoch bestehenden Angemessenheit einer auf

diesen Unterschied Bedacht nehmenden sachlichen Begründung bedarf. Damit hat der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der „erheblichen Abweichung“ eine Grenze („mehr als das Doppelte“) gesetzt und dadurch implizit zum Ausdruck gebracht, dass bei einer geringeren Abweichung (iSv weniger als das Doppelte) eine Schwankungsbreite besteht, bei der an die Schätzungsbefugnis (des Bundesfinanzgerichtes) keine besonders erhöhten Anforderungen gestellt werden.

Ein Prozentsatz von 15% liegt jedenfalls nicht mehr als das Doppelte über dem niedrigsten Satz im Prüfungszeitraum.

Auf Grund der Tatsache, dass eine Angemessenheitsprüfung auch bei (zusatz)kollektivvertraglich geregelten Zulagen – insbesondere dann, wenn die Werte in den einzelnen Bundesländern stark unterschiedlich sind - zulässig ist, kann dem Finanzamt nicht gefolgt werden, wenn es einen Wert (8%), der sogar noch – bezogen auf den Prüfungszeitraum – unter dem untersten Wert liegt, als einzig angemessenen ansieht. Vielmehr spricht ein derartiger Sachverhalt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes viel mehr dafür, dass die Angemessenheit dort zu finden ist, wo sich der Mittelwert der unterschiedlichen Werte befindet, da in diesem Zusammenhang die Unterstellung, dass in acht von neun Bundesländern (bewusst) überhöhte Werte festgesetzt wurden, wohl nur einer äußerst einseitigen Betrachtung geschuldet sein kann. Wenn davon auszugehen ist, dass einzelne Verhandlungen zwischen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite einen zu hohen Wert ergeben, muss es auch denkbar sein, dass derartige Verhandlungen zu einem zu niederen Wert führen. Nicht zuletzt ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass das Bundesministerium für Finanzen die Rz 11130, in welcher die Angemessenheit der gegenständlichen Schmutzzulage mit 8% (ohne nachvollziehbare Begründung) „festgelegt“ wurde, mit Wartungserlass vom 16.12.2016 wieder ersatzlos gestrichen hat und damit ganz offensichtlich vom generellen Ansatz des untersten Wertes abgewichen ist. Selbst der Vertreter des Finanzamtes hat in der mündlichen Verhandlung im Erstverfahren (s S 25 der Niederschrift) die „Wahrheit ... irgendwo in der Mitte“ gesehen.

Wie bereits im den ersten Rechtsgang abschließenden Erkenntnis – unbestritten - zum Ausdruck gebracht, kommen für einen „externen“ Vergleich - sachverhaltsmäßig am ehesten vergleichbar – die Arbeitsbedingungen der ArbeitnehmerInnen in der Mineralölindustrie Österreichs in Betracht. In Pkt 10 des Anhanges 4 zum Kollektivvertrag wird österreichweit einheitlich bei der Reinigung (und Reparaturen) von Rauchfängen eine Schmutzzulage von 20% (bzw 25%, wenn eine besondere Schutzausrüstung zu verwenden ist, was für das Rauchfangkehrergewerbe wohl eher nicht zutreffen wird) als angemessen angesehen. Bei der Reinigung von Ofenrohren von Koks beträgt nach diesem Kollektivvertrag die Schmutzzulage 15%. In Pkt 16 des Anhanges wird für alle (weiteren) Arbeiten, bei denen der/die ArbeitnehmerIn in erheblichem Maße mit Rauch, Ruß, Asche ... in Berührung kommt, eine Schmutzzulage von immerhin noch 10% als angemessen angesehen.

Ein Vergleich mit diesen bundeseinheitlich geregelten Werten bestätigt im externen Vergleich

im Durchschnitt den sich aus den Werten aller Bundesländer errechneten Wert von 15% Schmutzzulage für das Rauchfangkehrergewerbe als angemessen.

Seebacher in PV-Info 3/2019, 4, sieht die Anwendungen einer „Schätzung“ anhand des arithmetischen Mittels kritisch, wobei er auf „ähnliche Tätigkeiten ... in anderen Kollektivverträgen“ und eine maximale Zulagenhöhe von 10% verweist, ohne diese Kollektivverträge jedoch näher zu nennen und nimmt zudem ausdrücklich die „Industriekollektivverträge“ bei seiner Betrachtung aus, weil diese „tendenziell höhere Zulagen beinhalten“ würden. Mangels Anführung der von ihm herangezogenen Kollektivverträge ist eine nähere Auseinandersetzung mit der Argumentation bereits vorweg nicht möglich. Andererseits ist das Ausnehmen von „Industriekollektivverträgen“ mit dem Argument, diese würden tendenzielle höhere Zulagen enthalten, wenn man eine Gesamtbetrachtung anstellen will, wohl der „Tendenz“ geschuldet, die Zulagenhöhe – ohne nähere Auseinandersetzung mit den tatsächlichen Arbeitsbedingungen – möglichst niedrig zu halten. Letztlich ist auch die Argumentation hinsichtlich einer Bedenklichkeit aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht schlüssig. Einerseits wurden und werden seitens der Finanzverwaltung und – bei identer Rechtslage - auch der Sozialversicherung nach wie vor Schmutzzulagen von mehr als 10% als steuer- bzw beitragsfrei akzeptiert. Andererseits ist eine verfassungsrechtliche Problematik bei der Angemessenheitsprüfung wohl nicht gegeben, wenn – wegen unterschiedlicher arbeitsrechtlicher Ansprüche – eine durch das Einkommensteuergesetz ermöglichte Steuerfreiheit mangels entsprechender Bezüge nicht (zur Gänze) ausgeschöpft werden kann. Als ein weiteres diesbezügliches Beispiel können dabei hinsichtlich der Höhe zB auch unterschiedliche (kollektivvertragliche) Vorgaben zu Reisekosten genannt werden. Die Argumentation von Seebacher führt daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht dazu, dass (für den Prüfungszeitraum) die Beurteilung einer Schmutzzulage in Höhe von 15% als angemessen als außerhalb der Schätzungsbandbreite gelegen beurteilt werden muss.

In der Eingabe vom 2. Juli 2019 hat der Beschwerdeführer zusätzlich zur Durchschnittswertberechnung noch ausgeführt, dass lediglich in Tirol und der Steiermark eine Schmutzzulage beschränkt auf die Zeit der tatsächlich bezahlten Arbeitsleistung und daher nicht für Urlaubs-, Krankheits- und Feiertage ausbezahlt werde und dadurch für den vorliegenden Fall eine Angemessenheit auch von 18% zu argumentieren versucht. Dazu ist einerseits auszuführen, dass eine Schmutzzulage, die für Urlaubstage ausbezahlt wird, nicht steuerfrei belassen werden kann (vgl VwGH 23.5.1996, 95/15/0030). Betreffend die Angemessenheitsprüfung kann daher dieser Umstand nicht dazu führen, dass eine für Arbeitszeiten vereinbarte höhere Zulage dadurch angemessen und folglich steuerfrei wird. Aber auch Krankenstandstage, für die eine weiterbezahlte Schmutzzulage nach § 68 Abs 7 EStG 1988 steuerfrei abzurechnen wäre, und Feiertage, welche lediglich im Schätzungswege mit ca zwei Wochen pro Mitarbeiter angesetzt wurden, tatsächlich aber im realen Ausmaß durchaus unterschiedlich ausfallen können, sind bei der Angemessenheitsprüfung unter Anwendung einer typisierenden Durchschnittsbetrachtung nicht gesondert zu bewerten, weil

eine tatsächlich für bestimmte Zeiten nicht bezahlte Zulage nicht zu einer Angemessenheit einer höheren steuerfreien Zulage für andere Zeiten führen kann.

Auch die Unterschiedlichkeit der Kehrordnungen, welche neben Tirol und der Steiermark auch in Vorarlberg, im Gegensatz zu den übrigen Bundesländern, die Reinigung der Feuerungsanlagen mitumfasst, kann – wie bereits oben ausgeführt – bei dieser Durchschnittsbetrachtung nicht zu einer Erhöhung des Mittelwertes führen, weil, wie vom Beschwerdeführer selbst zugestanden, eine wesentlich abweichende Verschmutzung durch diesen Umstand nicht nachweisbar und – nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes – auf Grund der Gleichartigkeit der Verschmutzung auch nicht stringent argumentierbar ist.

Zusammengefasst erachtet das Bundesfinanzgericht auf Grund obiger Überlegungen eine Zulage in Höhe von 15% als angemessen und kann daher die vom Beschwerdeführer ausbezahlte Zulage in diesem Ausmaß steuerfrei bleiben. Der dieses angemessene Ausmaß übersteigende Teil ist im Rahmen der gegenständlichen Entscheidung der Steuerpflicht zu unterwerfen, wobei die Berechnung der Nachforderungen analog zur unbestritten gebliebenen Berechnungsmethode des Finanzamtes wie in der Beilage dargestellt erfolgte.

2.2. Zu Spruchpunkt III. (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 Rechtsfrage, ob Schmutzzulagen in steuerlicher Hinsicht auf ihre Angemessenheit auch dann überprüft werden können, wenn sie in der durch eine lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 arbeitsrechtlich vorgegebenen Höhe ausbezahlt wird, ist durch die oben zitierte Rechtsprechung geklärt.

Die Beurteilung der Angemessenheit der Höhe einer Zulage stellt eine Sachverhaltsfrage, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu erfolgen hat. Dagegen ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzlich nicht vorgesehen.

Innsbruck, am 22. Juli 2020