

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 12. Jänner 2012 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2009 und 2010

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 € 358,29 und

für das Jahr 2010 € 418,08.

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 12. Jänner 2012 wurde der Arbeitgeberin, die ein Rauchfangkehrerunternehmen betreibt, Lohnsteuer für die Jahre 2009 und 2010 zur Haftung und Zahlung vorgeschrieben. Im Bericht vom selben Tag, auf den in der Begründung der Bescheide verwiesen wurde, ist ausgeführt:

"Es erfolgte eine Nachrechnung der über das Höchstausmaß von 8% als beitrags- und steuerfrei ausbezahlten Schmutzzulage"

In der (damals) Berufung vom 9. Februar 2012 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.

In den Bundesländern gäbe es 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.

Das Finanzamt ersuchte den steuerlichen Vertreter der Einschreiterin um Nachreichung von diversen Unterlage, welche mit Ausnahme der Kehrbücher auch vorgelegt wurden. Kehrbücher könnten nicht beigebracht werden, da sich diese bei den jeweiligen Kunden befinden würden. Im Übrigen wäre in diese Unterlagen bereits anlässlich der GPLA-Prüfung Einsicht genommen worden und hätte es durch den Prüfer keinerlei Beanstandungen gegeben. Nicht anerkannt worden wäre lediglich der in Frage stehende Prozentsatz für die Schmutzzulage.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 8. September 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass eine steuerfreie Auszahlung einer Schmutzzulage erfordere einen überprüfbaren Nachweis, in welchem Zeitraum Arbeitsbedingungen überwiegend vorgelegen hätten, die eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkt hätten. Hinsichtlich des Überwiegens wurde auf Rz 1130 LStR 2002 verwiesen. Von einer überwiegenden Verschmutzung sei auf Grund der gegenwärtigen Erfahrungswerte jedenfalls an den so genannten „Kehrtagen“ auszugehen, wobei die konkrete Anzahl der Kehrtage bisher nicht nachgewiesen worden sei. Eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Zulage wäre ihre Angemessenheit. Im Zuge der Vorerhebungen (Ersuchen um Ergänzung) hätten keine weiteren Unterlagen vorgelegt werden können, die einen überprüfbaren Nachweis dargestellt hätten, um eine mehr als achtprozentige Schmutzzulage zu rechtfertigen (keine erhebliche Verschmutzung nachgewiesen bzw nach der allgemeinen Erfahrung glaubhaft).

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2014 wurde - ohne weitere Ausführungen in der Sache selbst - der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Eine ausführliche schriftliche Stellungnahme zur Begründung würde folgen.

Mit Bericht des Finanzamts vom 30. Jänner 2015 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 10. April 2017 wurde die Entscheidung über die Beschwerde ausgesetzt.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 23. März 2016 wurde der Beschwerdeführer ersucht, die im Vorlageantrag angekündigte ausführliche schriftliche Stellungnahme zu den

Ausführungen der Beschwerdeverentscheidung nachzureichen und die geeigneten Beweismittel sogleich beizuschließen.

Mit Schreiben vom 2. Juli 2019 erstattete die Beschwerdeführerin 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 Erwidern übermittelt. Weiter nahm das Bundesfinanzgericht Bezug auf das Erkenntnis VwGH 22. 11.2018, Ra 2017/15/0025, und eine Literaturstelle. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass das Bundesfinanzgericht davon ausgehe, dass sachverhaltsmäßig die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Schmutzzulage dem Grunde nach erfüllt wären und lediglich die Höhe des steuerfreien Betrages strittig sei.

Das Finanzamt beantwortete dieses Schreiben nicht.

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

Das Bundesfinanzgericht wandte sich neuerlich an das Finanzamt und teilte mit, dass die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und mündliche Verhandlung zurückgezogen worden seien.

Weiters zeigte das Bundesfinanzgericht die Unschlüssigkeit in der Argumentation des Finanzamtes hinsichtlich des Umstandes der tatsächlichen Verschmutzung auf und wies auf ein Erkenntnis des BVwG vom 24.7.2019 sowie eine unvollständige Aktenvorlage hin. Weiters wurde eine Berechnung des Bundesfinanzgerichtes zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt.

Wiederum erfolgte keine Antwort seitens des Finanzamtes.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Rauchfangkehrergewerbe und beschäftigte im Prüfungszeitraum Arbeitnehmer, die Kehrtätigkeiten ausführten.

An diese Arbeitnehmer wurde, eingeschränkt auf die sogenannten „Kehrtage“, eine Schmutzzulage in Höhe von 18% des Grundlohnes ausbezahlt und steuerfrei belassen. Dieser Umstand ergibt sich aus den (zusatz-)kollektivvertraglichen Bestimmungen, deren Einhaltung seitens des Finanzamtes nicht bestritten wurde, und aus den Feststellungen des BVwG in seinem Erkenntnis vom 24. 7.2019, I413 2004755-1/29E.

Die Arbeitnehmer waren an diesen Tagen – in Anbetracht der durchzuführenden Tätigkeiten und den Feststellungen des BVwG in seinem Erkenntnis vom 24. 7.2019 - 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 nach den (zusatz-)kollektivvertraglichen Bestimmungen 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 die Beschwerdeführerin 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 von der Beschwerdeführerin vorgebracht und nachgewiesen sowie unbestritten geblieben - im von der Beschwerdeführerin selbst gewählten Referenzzeitraum 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 Nachtarbeit 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 den obigen Feststellungen 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 und durch die Anerkennung eines Teiles dieser Schmutzzulage (durch Kürzung lediglich der Höhe nach) die Rechtmäßigkeit dem Grunde nach bestätigt wurde. Wenn das Finanzamt in der Folge Unterlagen, die bereits im Rahmen der GPLA-Prüfung vorgelegt wurden, neuerlich anfordert und sodann die erhaltenen Unterlagen dem Bundesfinanzgericht nicht vorlegt bzw von der Beschwerdeführerin Unterlagen (Kehrbücher) abverlangt, deren Vorlage ihr schlichtweg nicht möglich ist, da diese bei einer großen Zahl von Kunden beschafft werden müssten, und daraus dann – im Gegensatz zur aus den Bescheiden klar ableitbaren bisherigen Vorgangsweise – völlig ohne Begründung plötzlich die Steuerfreiheit dem Grunde nach in Frage stellt, kann dies zu keiner anderen Sichtweise führen. Auch hat das Finanzamt letztlich durch die Nichtbeantwortung der Schreiben des Bundesfinanzgerichtes diese Argumentation nicht mehr aufrecht erhalten.

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 von der Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin 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 VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025) 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 Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes aufgehoben und damit die Angemessenheitsprüfung auch in Fällen (zusatz-)kollektivvertraglich geregelter Zulagen für zulässig erklärt. Ebenfalls im Zusammenhang mit Schmutzzulagen für Rauchfangekehrer 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 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, dass die Verschmutzung, welcher die Kaminkehrer bei ihrer täglichen Arbeit ausgesetzt sind, neben der Tatsache der Zwangsläufigkeit, Erheblichkeit und des Überwiegens eine Überdurchschnittliche ist. Bereits aus diesem Grund ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Schmutzzulage, die sich 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 die Arbeitgeberin. 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 8,5% 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% betragen hat (vgl dazu die Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihrer 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 von Beschwerdeführerin (selbst gewählter Referenzzeitraum 2009 bis 2011) 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 eines dreijährigen Referenzzeitraumes 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 allen(!) 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.

Für einen „externen“ Vergleich - sachverhaltsmäßig am ehesten vergleichbar – kommen die Arbeitsbedingungen der ArbeitnehmerInnen in der Mineralölindustrie Österreichs nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes am ehesten 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 die Beschwerdeführerin 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 von der Beschwerdeführerin 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 von der Beschwerdeführerin 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.

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 werden, ist durch die oben zitierte Rechtsprechung geklärt.

Die Beurteilung der Angemessenheit der Höhe der Zulage stellt eine Sachverhaltsfrage dar, 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.

jeweils unter Anschluss der Berechnungsbeilage

Innsbruck, am 1. September 2020