

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. September 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 4. September 2012 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2009 bis 2011

zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

II.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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 4. September 2012 wurde dem Arbeitgeber, der ein Rauchfangkehrerunternehmen betreibt, auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 2007 bis 2011 Lohnsteuer (lediglich) 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 festgehalten, dass im Zuge der Prüfung in Lohn- und Buchhaltungsunterlagen Einsicht genommen wurde und wird weiter ausgeführt:

"Nachrechnung der 8% übersteigenden Beträge der Schmutzzulagen im Bereich SV, BMVK und der Lohnsteuer laut Erlass BMF". Weiters wurde auf eine Abfuhrdifferenz den November 2010 betreffend hingewiesen.

In der Beschwerde (damals: Berufung) vom 21. September 2012 wurde festgehalten, dass sich die Beschwerde ausdrücklich nicht gegen die abgabenrechtlichen Konsequenzen im Zusammenhang mit den Abfuhrdifferenzen richtet, sondern ausschließlich die Vorschreibung von Lohnsteuer im Zusammenhang mit den Schmutzzulagen (teilweise Nachversteuerung der vom Arbeitgeber steuerfrei behandelten Beträge) bekämpft werde. Aus diesem Grund wurden auch lediglich die „Haftungsbescheide“ 2009 bis 2011, nicht aber die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 bekämpft.

Das Finanzamt verfasste daraufhin einen Vorhalt, hielt fest, dass von einer überwiegenden Verschmutzung nach den *„gegenwärtigen Erfahrungswerten jedenfalls“* an den sogenannten „Kehrtagen“ auszugehen sei und forderte den Beschwerdeführer auf, diverse Unterlagen für die Jahre 2008 (obwohl nicht beschwerdegegenständlich) bis 2011 vorzulegen.

Eine Reaktion des Beschwerdeführers auf diesen Vorhalt ist nicht aktenkundig.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. September 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus:

„Um die Schmutzzulage steuerfrei auszahlen zu können, erfordert dies einen überprüfbaren Nachweis, in welchem Zeitraum Arbeitsbedingungen überwiegend vorgelegen sind, die eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkt haben (hinsichtlich Überwiegens siehe LStR 2002 Rz 1130). Von einer überwiegenden Verschmutzung ist auf Grund der gegenwärtigen Erfahrungswerte jedenfalls an den so genannten „Kehrtagen“ auszugehen (die konkrete Anzahl der Kehrtage wurde bisher nicht nachgewiesen).

Eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Zulage ist die Angemessenheit. Im Zuge der Vorerhebungen (Ersuchen um Ergänzung) konnten keine weiteren Unterlagen vorgelegt werden, die einen überprüfbaren Nachweis dargestellt hätten, um eine mehr als achtprozentige

Schmutzzulage zu rechtfertigen (keine erhebliche Verschmutzung nachgewiesen bzw. nach der allgemeinen Erfahrung glaubhaft).“

Daraufhin wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt und auf einen näher bezeichneten gleichgelagerten Fall verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht verfasste am 23. Juli 2020 einen Vorhalt an das Finanzamt und hielt darin zusammengefasst fest, dass einerseits bereits während der Prüfung in die für die Beurteilung des Vorliegens einer dem Grunde nach steuerbegünstigten Schmutzzulage relevanten Unterlagen Einsicht genommen wurde und die teilweise zuerkannte Steuerfreiheit zwingend den Rückschluss zulasse, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit dem Grunde nach gegeben sind. Wenn das Finanzamt weiterhin davon ausgehe, dass dies nicht der Fall wäre, mögen eine entsprechende Begründung und entsprechende Beweismittel vorgelegt werden.

Weiters wurde ein Berechnungsblatt übermittelt, mit welchem das Bundesfinanzgericht – mangels entsprechender Nachvollziehbarkeit in den Bescheiden und im Bericht – die Berechnung der der Höhe der Nachforderung „rekonstruiert“ wurde, und auf dieser Basis eine Berechnung der Nachforderung bei einer als angemessen anzusehenden Zulage in Höhe von 15% dargestellt. Weiters wurde auf das Schreiben des BFG zum vom Beschwerdeführer genannten „Vergleichsfall“ verwiesen. Dem Finanzamt wurde Gelegenheit geboten, dagegen Einwendungen zu erheben.

Das Finanzamt hat auf diesen Vorhalt nicht reagiert.

Mit Eingabe vom 6. Oktober 2020 zog der Beschwerdeführer die im Vorlageantrag gestellten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und mündliche Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Beschwerdeführer 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. Die Arbeitnehmer waren an diesen Tagen 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.

Nach den einschlägigen (zusatz-)kollektivvertraglichen Bestimmungen, steht eine Schmutzzulage für Arbeitsleistungen ausschließlich an Kehrtagen zu. Dass die arbeitsrechtlichen Bestimmungen (eine Voraussetzung für die Steuerfreiheit) eingehalten wurden. Ergibt sich offensichtlich aus der Tatsache, dass das Finanzamt in den bekämpften Bescheiden lediglich eine Kürzung der Höhe nach (18% pauschal auf 8%) vorgenommen hat. Zudem hat das Finanzamt das Vorliegen der überwiegenden Verschmutzung und somit dieser Voraussetzung für die Steuerfreiheit der gegenständlichen Schmutzzulage für Arbeiten an „Kehrtagen“ ausdrücklich zugestanden hat (vgl Vorhalt vom 19. Feber 2014 und Beschwerdeentscheidung vom 8. September 2014) und ist das Finanzamt auch den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes in Pkt 2 des Vorhaltes vom 23. Juli 2020 nicht entgegen getreten.

Dass auf Grund unterschiedlicher Kehrordnungen (oder sonstiger unterschiedlicher Arbeitsbedingungen) ein unterschiedlicher Verschmutzungsgrad besteht, kann nicht festgestellt werden, da sich aus der Kehrtätigkeit, wenn diese neben den Fängen auch die Feuerungsanlagen umfasst (einzig erkennbarer Unterschied zwischen den Zusatzkollektivverträgen einzelner Bundesländer), keine unterschiedliche Art der Verschmutzung ergibt, weil es sich regelmäßig um die (gleichen) Rückstände aus der Verbrennung handelt, welche zu entfernen sind.

Die Höhe der Schmutzzulagen für Kaminkehrer auf Grund der Zusatzkollektivverträge in den einzelnen Bundesländern beträgt im Beschwerdezeitraum zwischen 8,31% (Burgenland ab 2011, davor 19,15%) und 20% (Salzburg). Das arithmetische Mittel sämtlicher Werte über den gesamten Prüfungszeitraum ergibt (gerundet) 15%. Letzteres wurde in Pkt 3 des Vorhaltes vom 23. Juli 2020 angesprochen und blieb seitens des Finanzamtes unwidersprochen.

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 somit im Prüfungszeitraum 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 Rechtsmäßigkeit dem Grunde nach bestätigt wurde. Wenn das Finanzamt in der Folge Unterlagen, die bereits im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegt worden sein müssen (vgl Pkt 1 des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Juli 2020), neuerlich anfordert bzw Unterlagen (Kehrtagebücher) 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, diesen Umstand in der Beschwerdeentscheidung jedoch in keinsten Weise „verarbeitet“, kann dies zu keiner anderen Sichtweise führen. Auch hat das Finanzamt letztlich durch die Nichtbeantwortung des Schreibens des Bundesfinanzgerichtes diese Argumentation nicht mehr aufrecht erhalten.

Aus der Judikatur ergibt sich, dass dafür, dass Schmutzzulagen nach § 68 EStG 1988 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 (vgl 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 (vgl 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 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. Damit hat auch der Verwaltungsgerichtshof – im Sinne der oben dargestellten Überlegungen – in einem absolut gleich gelagerten Fall die Steuerfreiheit dem Grunde nach anerkannt.

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 (vgl 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 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.“

Alleine wegen der obigen im beschwerderelevanten Zeitraum (und darüber hinaus) veröffentlichten Rechtsmeinungen insbesondere des BMF könnte sich die Frage ergeben, ob allenfalls eine Maßnahme nach § 236 BAO iVm der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl II 2005/435 zu setzen wäre. Eine derartige Maßnahme ist jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

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 einen „Erlass des BMF“ gestützt, welcher nicht einmal konkret bezeichnet wurde. Zudem hat ein nicht näher genannter Erlass in keiner Weise Rechtsverbindlichkeit.

Dazu kommt noch, dass, was die Bezeichnung einer Zulage anlangt, diese für die steuerliche Behandlung derselben unmaßgeblich ist. So 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 einer Sturzgefahr, zudem 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 österreichweit 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% (Mindestwert Burgenland ab 2011, davor 19,15%) und 20% (Salzburg in allen beschwerdegegenständlichen Jahren). 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 umgesetzt – generelle Ansatz von 8%, und somit eines Wertes, der in den Streitjahren sogar noch unter dem niedrigsten Kollektivvertragsansatz liegt, 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 am untersten Wert sachgerecht ist, hätte er die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wohl nicht lediglich wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, sondern 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 beträgt im Zeitraum 2009 bis 2011 (abgerundet) 15%. Die 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 Interessenvertreterinnen/-vertreter oder sonstige nicht sachlich begründbare 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 die Werte in den einzelnen Bundesländern stark unterschiedlich sind, kann dem Finanzamt jedenfalls 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 wohl 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 Anwendung 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.

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 bei dieser Durchschnittsbetrachtung nicht zu einer Erhöhung des Mittelwertes führen, weil 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.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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 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.

Innsbruck, am 19. Oktober 2020