

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Peter Unger, die Richterin Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Franz Josef Gross und Mag. Gertraud Lunzer, in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, (RNF: *****1*****), vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Ferrogasse 35, 1180 Wien, über die Beschwerde vom 11. Juni 2012 gegen die Bescheide des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 7. Mai 2012, Steuernummer 07 *****BF1StNr1*****, betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils für die Jahre 2004 bis 2009 im Umlaufweg (§ 276 Abs. 3 BAO), zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11.5.2021, RV/7102199/2012, wurde der Beschwerde der *****Bf1***** (in der Folge: beschwerdeführende Partei) teilweise stattgegeben und wurden die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer abgeändert. Dies insofern, als sich das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Frage, ob die an diverse Dienstnehmer während des Urlaubes mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlten SEG-Zulagen steuerfrei oder steuerpflichtig seien, auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.5.2008, 2006/08/0225, zur Thematik der Schmutzzulage (ergangen zur Beitragsfreiheit von Schmutzzulagen nach § 49 Abs. 3 Z 2 ASVG) stützte. Das BFG qualifizierte deshalb auch im Fall der beschwerdeführenden Partei, aufgrund der unbestritten gebliebenen Tatsache, dass die in deren Betrieb durchgeführten Tätigkeiten

üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung/Erschwernis/Gefahr des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirkten, die gänzliche (somit 12 - mal jährlich) steuerfreie Behandlung der SEG-Zulagen als zu Recht und die von der belangten Behörde vorgenommene Nachversteuerung der Zulagenbeträge im Ausmaß eines pauschalen Zwölftels als zu Unrecht erfolgt.

Die übrigen Beschwerdepunkte wurden als unbegründet abgewiesen.

Auf den im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11.5.2021 dargestellten Gang des Verwaltungsverfahren wird verwiesen.

Aufgrund einer Amtsrevision wurde dieses Erkenntnis vom Verwaltungsgerichtshof mit Entscheidung vom 20.10.2022, Ra 2021/13/0121, betreffend Haftung für die Lohnsteuer 2004 bis 2008 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben und betreffend Haftung für Lohnsteuer 2009 zurückgewiesen.

Der VwGH führte dazu wörtlich aus:

„Das Bundesfinanzgericht stützt sich bei seiner Argumentation auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, das nicht zur Lohnsteuerfreiheit, sondern zur Beitragsfreiheit von Schmutzzulagen gemäß § 49 ASVG vor dem Hintergrund einer gemäß § 49 Abs. 4 ASVG vom Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger getroffenen Feststellung, dass die Schmutzzulage im damals beschwerdegegenständlichen Zeitraum in der Höhe von 18 % des kollektivvertraglichen Bruttolohnes nicht zum Entgelt gemäß § 49 Abs. 1 und 3 ASVG zählt, ergangen ist. Für den Anwendungsbereich der Lohnsteuer und der Frage der Steuerfreiheit der Zulagen ist dieses Erkenntnis daher nicht einschlägig.

§ 68 Abs. 5 EStG 1988 sieht vor, dass unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen sind, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter näher definierten Umständen erfolgen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Steuerfreiheit von SEG-Zulagen im Sinne des § 68 EStG 1988 ist Voraussetzung für die Begünstigung, dass eine als Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulage bezeichnete Zulage auch tatsächlich eine für diese Zwecke gewährte Zulage darstellt. In Abs. 5 leg. cit. ist angeführt, unter welchen Bedingungen die tatsächlich geleisteten Arbeiten überwiegend ausgeführt werden müssen, um eine dafür gewährte Zulage für die Steuerfreiheit zu qualifizieren. Anhand dieser Kriterien ist zu prüfen, ob eine vom Arbeitgeber bezahlte Zulage überhaupt eine solche im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 darstellt. Ein Zusammenhang zwischen einer Schmutzzulage und der Verschmutzung des Arbeitnehmers im Sinne des ersten Teilstrichs der Bestimmung kann etwa nur dann bejaht werden, wenn diese Zulage den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise erwächst, abgilt (vgl. VwGH 30.6.2021, Ra 2020/15/0123). Auch eine

Gefährdungszulage fällt nur in dem Ausmaß unter den dritten Teilstrich der Bestimmung, als das Ausmaß der Gefährdung in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der gewährten Zulage steht (vgl. VwGH 17.2.1988, 85/13/0177, noch zum EStG 1972).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es zudem für die Steuerfreiheit der SEG-Zulagen nicht aus, wenn die in den drei Teilstreichen des Abs. 5 leg. cit. genannten Umstände vorliegen, sondern der Arbeitnehmer muss vielmehr während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025), eine außerordentliche Erschwernis darstellen (vgl. VwGH 22.4.1998, 97/13/0163) oder zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass die Steuerfreiheit nur für Zulagen zustehen kann, die für tatsächlich und unter bestimmten Voraussetzungen erbrachte Arbeitsleistungen in einem angemessenen Ausmaß gewährt werden.

Eine Ausnahme davon sieht § 68 Abs. 7 EStG 1988 für drei Fälle, wie etwa die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall vor.

Die während desurlaubes ausbezahlten Zulagen werden aufgrund von § 6 Urlaubsgesetz gezahlt, aber nicht für tatsächlich geleistete Arbeiten, die eine erhebliche Verschmutzung, außerordentliche Erschwernis oder bestimmte Gefährdung bewirken, gewährt. In § 68 Abs. 7 EStG 1988 findet sich keine entsprechende Ausnahme für das Urlaubsentgelt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in seinem Erkenntnis vom 23. Mai 1996, 95/15/0030, ausgesprochen, dass § 68 Abs. 7 EStG 1988 Fälle regelt, in denen die Begünstigungen des § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 unabhängig davon zur Anwendung kommen, ob die Lohnbestandteile Arbeiten abgelten, die unter Umständen erfolgen, welche eine Verschmutzung bewirken, eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder eine Gefährdung mit sich bringen, bzw. Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit bzw. Mehrarbeit darstellen. § 68 Abs. 7 EStG 1988 enthält drei taxativ aufgezählte Ausnahmen von dem Grundgedanken des § 68 EStG 1988, dass nur solche Lohnbestandteile, die für tatsächlich und unter bestimmten Voraussetzungen erbrachte Arbeitsleistungen ausgezahlt werden, begünstigt sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters ausgeführt, dass der Dienstnehmer im Urlaub die durch § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steuerlich begünstigten Leistungen nicht erbringt, weshalb die in diesen Gesetzesstellen normierte Steuerbefreiung für Bestandteile des Urlaubsentgeltes nicht anwendbar ist.

Der damalige Sachverhalt betraf zwar Zulagen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit und nicht SEG-Zulagen, der Gerichtshof hat aber unmissverständlich auch für solche Zulagen dieselbe Beurteilung vertreten, weil auch dort der Grundsatz gilt, dass die Steuerfreiheit nur für tatsächlich und unter bestimmten Voraussetzungen erbrachte Arbeitsleistungen zusteht. Die in § 68 Abs. 1 EStG 1988 normierte Steuerbefreiung ist daher für Bestandteile des Urlaubsentgeltes nicht anwendbar.

Das angefochtene Erkenntnis war daher hinsichtlich Lohnsteuer 2004 bis 2008 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“

Das Bundesfinanzgericht hat daraufhin im fortgesetzten Verfahren mit Vorhalt vom 16.11.2022 den Verfahrensparteien die Entscheidung des VwGH zur Kenntnis gebracht und die Möglichkeit zu einer allfälligen Stellungnahme eingeräumt.

Weder die beschwerdeführende Partei noch die belangte Behörde gaben dazu bis dato eine Stellungnahme ab.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im vorliegenden Fall ergibt sich der hier entscheidungswesentliche Sachverhalt bereits aus dem im Vorverfahren (BFG 11.5.2021, RV/7102199/2012) festgestellten und unstrittigen Sachverhalt, welcher auch diesem Verfahren zu Grunde zu legen ist und darauf verwiesen werden kann.

Daraus ergibt sich, dass im Zeitraum 9/2004 bis 12/2008 an diverse Dienstnehmer (ohne Ärzte) monatlich pauschal SEG-Zulagen ausbezahlt und zur Gänze (somit 12 mal jährlich) steuerfrei belassen wurden.

Die von den betroffenen Dienstnehmern verrichteten Tätigkeiten beinhalteten zwangsläufig eine Schmutz-, Erschwernis- bzw Gefahrensituation und erfolgten durchschnittlich/monatsbezogen überwiegend unter solchen Umständen.

Dass diese Tätigkeiten in der Form und dem Umfang tatsächlich durch die Dienstnehmer ausgeführt wurden, blieb durch die Verfahrensparteien im gesamten Verfahren unstrittig.

Lediglich die Steuerpflicht der während des Urlaubes mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlten SEG-Zulagen wurde durch die beschwerdeführende Partei bestritten.

Gemäß Auszug aus dem Firmenbuch wurde die ***Bf1*** (FN ***2***) als übertragende Gesellschaft mit der ***1*** (FN ***3***) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen (Verschmelzungsvertrag vom 10.6.2022) und die ***Bf1*** gelöscht.

2. Beweiswürdigung

Der Verfahrensgang sowie der festgestellte Sachverhalt ergeben sich aus den durch die belangte Behörde im Verfahren vorgelegten Aktenteilen, in welche das BFG Einsicht genommen hat, sowie den Ausführungen der Verfahrensparteien im Zuge des gesamten Verfahrens sowie der mündlichen Verhandlung am 3.5.2021.

Zudem hat das Bundesfinanzgericht Einsicht genommen in das Firmenbuch und die Entscheidung des VwGH vom 20.10.2022, Ra 2021/13/0121.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage:

Gemäß § 63 VwGG sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

§ 68 EStG 1988 in der verfahrensrelevanten Fassung lautet auszugsweise:

„(1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

[...]

(5) Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen 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,

- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder

- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

(7) Gemäß Abs. 1 bis 5 sind 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.*

§ 86 Abs 2 EStG 1988 lautet:

„Ergibt sich bei der Lohnsteuerprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderungen entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so kann die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages ist auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes Bedacht zu nehmen.“

Erwägungen:

Aus § 63 Abs. 1 VwGG ergibt sich, dass bei Erlassung eines Ersatzbescheides das untergeordnete Gericht inhaltlich an die Rechtsauffassung des VwGH im aufhebenden Erkenntnis gebunden ist. Bei aufhebenden Entscheidungen des VwGH ist nicht nur der Spruch sondern auch die tragenden Rechtsansichten der Begründung als normativ anzusehen, allerdings nur für die gegebene Sach- und Rechtslage und hinsichtlich der Parteien des Verfahrens (Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), *Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen*, Linde 1999, Seite 265).

Vorerst ist festzuhalten, dass sich sachverhaltsmäßig aus dem Vorverfahren ergibt, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung von steuerfreien SEG-Zulagen vorliegen. Die Arbeitnehmer haben tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgten, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung/Erschwernis/Gefahr 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/Erschwernis/Gefahr 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 SEG-Zulagen dem Grunde nach nicht angezweifelt wurde. Lediglich deren Steuerfreiheit während der Urlaubszeit stellte sich als Streitfrage dar.

In seiner Entscheidung vom 20.10.2022, Ra 2021/13/0121 hat der VwGH nun die Entscheidung des BFG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben und klargestellt, dass sich das Bundesfinanzgericht hinsichtlich seiner Argumentation auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.5.2008, 2006/08/0225), stützte, welches nicht zur Lohnsteuerfreiheit, sondern zur Beitragsfreiheit von Schmutzzulagen gemäß § 49 ASVG ergangen war und dieses für den Anwendungsbereich der Lohnsteuer und der Frage der Steuerfreiheit der Zulagen daher nicht einschlägig sei.

Unter Verweis auf seine Entscheidung vom 23.5.1996, 95/15/0030 betonte der VwGH, dass ein Dienstnehmer im Urlaub die durch § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steuerlich begünstigten Leistungen nicht erbringt, weshalb die in diesen Gesetzesstellen normierte Steuerbefreiung für Bestandteile des Urlaubsentgeltes nicht anwendbar seien.

Die Ausführung des Bundesfinanzgerichtes in seiner Entscheidung, sei insofern richtig, als der damalige Sachverhalt zwar Zulagen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit und nicht SEG-Zulagen betraf, jedoch vertrete der Verwaltungsgerichtshof unmissverständlich auch für solche Zulagen dieselbe Beurteilung, weil auch dort der Grundsatz gelte, dass die Steuerfreiheit nur für tatsächlich und unter bestimmten Voraussetzungen erbrachte Arbeitsleistungen zustehe. Die in § 68 Abs. 1 EStG 1988 normierte Steuerbefreiung sei daher für Bestandteile des Urlaubsentgeltes nicht anwendbar.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes werden während desurlaubes ausbezahlten Zulagen aufgrund von § 6 Urlaubsgesetz gezahlt, aber nicht für tatsächlich geleistete Arbeiten, die eine erhebliche Verschmutzung, außerordentliche Erschwernis oder bestimmte Gefährdung bewirken, gewährt. In § 68 Abs. 7 EStG 1988 findet sich keine entsprechende Ausnahme für das Urlaubsentgelt.

Da gemäß § 63 VwGG das Bundesfinanzgericht verpflichtet ist, den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen, war in der nun getroffenen Entscheidung die Beschwerde der beschwerdeführenden Partei (auch) hinsichtlich der SEG-Zulagen abzuweisen und der belangten Behörde dahingehend Recht zu geben, dass bezüglich der im Zeitraum 9/2004 bis 12/2008 an diverse Dienstnehmer auch während desurlaubes steuerfrei ausbezahlten SEG-Zulagen einer (pauschalen) Nachverrechnung eines Zwölftels zu unterziehen waren.

Zusätzliche Erhebungen waren im fortgesetzten Verfahren insofern nicht durchzuführen, da das Höchstgericht die falsche rechtliche Beurteilung der SEG-Zulagen bemängelt hatte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Gemäß § 276 Abs. 3 BAO (idF. BGBl. Nr. I 108/2022) kann der Senatsvorsitzende, wenn die Entscheidung über Beschwerden dem Senat obliegt, die Beratung und Beschlussfassung des Senates unter Anwendung geeigneter technischer Kommunikationsmittel veranlassen. Der Senatsvorsitzende kann außerdem die Beratung und Beschlussfassung durch die Einholung der Zustimmung der anderen Mitglieder des Senates zu einem Entscheidungsentwurf im Umlaufweg ersetzen, wenn keines dieser Mitglieder widerspricht.

3.2. 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.

Im vorliegenden Fall war über die Beschwerde im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung des Vorerkenntnisses durch den Verwaltungsgerichtshof zu entscheiden und damit die vom Verwaltungsgerichtshof vorgegebene Rechtslage herzustellen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war damit nicht zu lösen.

Wien, am 12. Dezember 2022