

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin Christoph Wittmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Fritz Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs GmbH, Roseggerstraße 10, 8670 Krieglach, über die Beschwerde vom 13. Juni 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag (nunmehr Finanzamt Österreich) jeweils vom 14. Mai 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Haftungsbescheid/Lohnsteuer 2016 und 2017 zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden im Sinne der Beschwerdevereinscheidung vom 2. September 2019 abgeändert.

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevereinscheidung vom 2. September 2019 zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf) betreibt ein Holzschlägerungsunternehmen.

Im Zuge einer (damals genannten) gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) verrechnete die belangte Behörde mittels **Haftungsbescheiden** für die Jahre **2016** und **2017**, jeweils vom **14.5.2019**, nach denen die Bf als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden LSt in Anspruch genommen wurde, zwei Drittel der steuerfrei abgerechneten Schmutzzulage als laufender Bezug steuerpflichtig nach. Im Rahmen der GPLA beließ das Finanzamt die Gefahrenzulagen zur Gänze steuerfrei. Die Schlussbesprechung fand am 10.5.2019 statt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Nachweis nicht vollständig erbracht werden habe können, für welche Tätigkeiten die

Schmutzzulagen steuerfrei abgerechnet worden seien bzw um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet worden seien, somit, dass die Voraussetzungen des § 68 Abs 5 EStG erfüllt seien und daher diese Steuerfreiheit überhaupt zu Recht in Anspruch genommen werden könne.

Hiergegen richtet sich die **Beschwerde** vom **13.6.2019**, in der die Bf begründend vorbringt, dass im November 2016 bereits eine GPLA der Bf für die Jahre 2011 bis 2015 stattgefunden habe, bei welcher ebenfalls über die Steuerfreiheit der Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen (im Folgenden SEG-Zulagen) diskutiert worden sei. Bei der seinerzeitigen Prüfung sei die gewählte Vorgehensweise anerkannt und die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gem § 68 EStG als vollständig nachgewiesen erachtet worden. Im Unterschied zur in den Jahren 2011 bis 2015 gewählten Zulagenauszahlung sei seitens der Bf die Steuerfreiheit in den Jahren 2016 und 2017 noch restriktiver gehandhabt worden. Es sei schon unverständlich, dass Prüfer in Österreich innerhalb von 2 Jahren zu einer anderen Einschätzung kämen, obwohl sich an der Tätigkeit der Dienstnehmer nichts geändert habe. Der verfassungsmäßig verankerte Grundsatz von Treu und Glauben (bona fides) werde dabei jedenfalls verletzt. Die Bf sei schwerpunktmäßig in der „Problem-Holzschlägerung“ tätig. Dies bedeute, dass die Bf überwiegend im schwierigen Gelände (steil und zerklüftet) Aufträge übernehme und weiters mit der Aufarbeitung von Wind- und Schneebruch beschäftigt sei. Die Definition von Schmutzzulagen gem Rz 1133 LStR sei bei einem Forstarbeiter, der nahezu bei jeder Witterung im Wald Bäume fälle, gegeben. Die Holzfäller seien dabei überwiegend und **zwangsläufig** einer Verschmutzung durch **Harz** und **Sägekettenöl** ausgesetzt. Sie bewegten sich aber auch auf **Waldboden**, der durch die gezogenen Baumstämme aufgerissen und daher entsprechend **tief** und **schlammig** sei und zu einer zwangsläufigen Verschmutzung der Bekleidung und des Dienstnehmers selbst führe. Da die überwiegende Tätigkeit der Holzfäller im Wald sei, seien alle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Schmutzzulagen gem § 68 Abs 5 EStG erfüllt.

Mit **Schreiben** vom **20.8.2019** legte die Bf die Dienstverträge sowie beispielhaft die Arbeitsaufzeichnungen des Arbeitnehmers *****1***** für die Monate 01-03/2016 vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **2.9.2019** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen sowie die angefochtenen Bescheide insoweit abgeändert, dass die ausbezahlten Schmutzzulagen nunmehr zur Gänze steuerpflichtig behandelt wurden. Dies begründete das Finanzamt zusammengefasst damit, dass die Verschmutzung nur zu einem Drittel der Arbeitsstunden vorgelegen sei, die Steuerfreiheit nach dem klaren Gesetzeswortlaut und der Jud nur bei einem Überwiegen – abgestellt entweder auf die gesamte Arbeitszeit oder bei stundenweiser Gewährung auf die einzelne Arbeitsstunde – anwendbar wäre und ein solches gegenständlich nicht vorgelegen bzw nicht nachgewiesen worden sei.

Am **19.9.2019** stellte die Bf den Antrag, die Beschwerde dem **BFG vorzulegen** und führte begründend – ergänzend zu ihrer Beschwerde vom 13.6.2019 – aus, dass sie im Rahmen der GPLA für die Jahre 2011 bis 2015 auf Grund der Aufzeichnungen nachweisen habe können, dass die Verschmutzung während der eigentlichen Tätigkeit überwiegend gewesen sei. Die Überprüfung dieses Überwiegens sei auf Grundlage der gleichen Unterlagen und Arbeitszeitaufzeichnungen erfolgt, wie sie auch anlässlich der beschwerdeggst GPLA für die Jahre 2016 und 2017 vorgelegt worden seien. Die Schmutzzulagen seien seitens der Bf sämtlichen Arbeitnehmern gewährt worden, welche ausschließlich in der Holzschlägerung tätig seien. Empfänger seien somit jene Mitarbeiter, die in einem der zwei Teams arbeiteten, die mit der Aufarbeitung von Kalamitäten sowie mit der Durchforstung und vollständigen Schlägerung von Wäldern als auch mit der Aufarbeitung von mit Schädlingen befallenen Bäumen beschäftigt seien. Diese Tätigkeiten würden im Freien mit der Motorsäge weiters mit der Seilkrananlage für die Holzbringung in jeglichem Gelände auch bei **feuchter Witterung (Schnee- und Regennässe)** durchgeführt. Beim Arbeiten mit der Motorsäge werde ein Kettenschmiermittel verwendet, um die **Kettenschmierung** und somit die Funktionsfähigkeit der Motorsäge zu gewährleisten. Dieses Schmiermittel sei auf biologischer Basis und verbinde sich während des Schnitvorganges mit den **Holzspänen** und dem **Holzstaub**, der beim Schneiden zwangsläufig entstehe. Holzspäne und Holzstaub würden während des Schnitvorganges auch auf der **Kleidung** und den unbedeckten Stellen des **Körpers** geschleudert und bildeten zwangsläufig eine **klebrige Verschmutzung** bzw Verunreinigung. Beim Arbeiten mit der Seilkrananlage werde **Seilfett** verwendet, welches sich während der Arbeiten ebenfalls auf der Bekleidung der Arbeiter festsetze. Die verfahrensggst Arbeiten hätten überwiegend in Nadelwäldern stattgefunden. Das von den Nadelhölzern abgesonderte **Harz** führe bei den Holzarbeiten zwangsläufig zu einer Verschmutzung und Verunreinigung des Arbeitnehmers und seiner Bekleidung. Teilweise müssten die Arbeiter ihre Arbeit kniend durchführen. Holzarbeiten im Wald gingen „*zwangsläufig mit Verschmutzungen und Verunreinigungen einher*“. Der im Rahmen der Prüfung im Schätzungswege gem **§ 184 BAO** angenommene Anteil der Verschmutzung iHv einem Drittel der Arbeitsstunden sei **willkürlich** geschätzt worden und sei **nicht nachvollziehbar**. Die belangte Behörde könne bei der Schätzung nur vom **allgemeinen Forstarbeiter** ausgegangen sein, der im Rahmen seiner Tätigkeit auch Aufforstungen sowie Maßnahmen im Wald gegen Wildverbiss und zur Wegeverbesserung durchführe, die nicht zwangsläufig zu einer Verschmutzung führten. Es seien in casu nicht die **besonderen Umstände** der Tätigkeit der Holzschlägerung berücksichtigt worden. Da die betreffende Gruppe der Holzarbeiter ausschließlich im Wald mit der Holzschlägerung beschäftigt sei, „*erübrigt sich eine detaillierte Arbeitszeitaufzeichnung*“.

Mit **Vorhalt** vom **13.1.2023** forderte das BFG die Bf auf, die geforderten Unterlagen zu übermitteln bzw folgende Fragen zu beantworten:

1. „Übermittlung einer leserlichen Kopie der Arbeitsaufzeichnungen (vgl Ihre Vorhaltsbeantwortung vom 20.8.2019) von ***1*** sowie zusätzlich aller anderen

*Mitarbeiter, die Gegenstand der Außenprüfung im Jahr 2019 waren (***2***, ***3***, ***4***, ***5***, ***6***), für den Streitzeitraum 1.1.2016 bis inkl. 31.12.2017*

2. *Den bereits vorgelegten Dienstzetteln ist zu entnehmen, dass die genannten Mitarbeiter der Bf. in den beiden Streitjahren als Maschinist (***7***), Arbeiter (***4***) bzw. als Hilfsarbeiter (***8***) beschäftigt waren. Bitte um konkrete Ausführungen, welche Arbeiten jeder dieser 6 Mitarbeiter für die Bf. 2016 und 2017 im Einzelnen geleistet hat sowie welche konkreten schädlichen Einwirkungen – bezogen auf den jeweiligen Mitarbeiter – zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des jeweiligen Arbeitnehmers mit sich brachten.*
3. *In welchem Ausmaß und welche konkreten Personen haben im Streitzeitraum Maschinen wie Harvester, Traktoren, Forwarder, Seilkräne, Bagger etc. im Rahmen der Holzarbeiten bedient?*
4. *Ad S. 2 Ihrer Beschwerde vom 13.6.2019: Bitte um nähere Ausführungen samt Judikaturbelegen, warum bei allen Waldarbeiten schlechthin eine typische Berufsgefahr besteht und somit pauschal § 68 Abs. 5 3. Teilstrich EStG erfüllt ist.*
5. *In welchem prozentuellen Ausmaß der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden – aufgegliedert nach jedem einzelnen der genannten Mitarbeiter – haben die 6 Personen Arbeiten mit der Motorsäge, in welchem Ausmaß mit der Seilkrananlage für die Holzbringung, in welchem Ausmaß in „schwierigem Gelände“ (steil, zerklüftet, etc) durchgeführt?*
6. *In welchem prozentuellen Ausmaß haben die Mitarbeiter der Bf. Holzarbeiten an Nadelhölzern, in welchem Ausmaß in Mischwäldern sowie an Laubbäumen verrichtet?“*

In der Vorhaltsbeantwortung vom **6.2.2023** brachte die Bf zusätzlich zum bereits bekannten Inhalt ihrer früheren Schriftsätze vor, dass die Arbeiter in casu in zwei Teams gearbeitet hätten. Während das eine Team mit einer Seilkrananlage tätig sei, verwende das zweite Team einen Schlepper. Ein modernes Holzunterstützungsgerät wie ein Harvester sei für jene schwierigen und gefährlichen Arbeiten, auf welche sich die Bf spezialisiert habe, kaum geeignet. Dies führe zwangsläufig dazu, dass die Mitarbeiter mit intensiverem Körpereinsatz tätig seien und sich überwiegend in Gefahrenbereichen aufhielten. Das Team mit der Seilkrananlage arbeite wie folgt: Es werde die Maschine nach technischen Vorgaben am Forstweg positioniert. Danach erfolge die Trassierung und es sei das Hauptseil der Seilkrananlage über die Trassierung zu ziehen und am sogenannten „Endbaum“ zu befestigen. Dieser **Endbaum** müsse zu diesem Zwecke von einem Mitarbeiter **erklettert** werden, um das Seil möglichst hoch zu positionieren. Danach arbeite das Team wie folgt: Während ein Mitarbeiter die Maschine am Forstweg bediene, laufend zu warten habe und daher permanenten **Kontakt** mit **Hydrauliköl**, **Treibstoffen** und **Schmiermitteln** habe, arbeiteten die beiden anderen Holzarbeiter idR

abwechselnd im zu schlägerndem Bereich. Davon sei ein Mitarbeiter mit dem Fällen und mit dem Entasten beschäftigt und der andere ziehe im Wald die Bäume entsprechend in die Nähe des Hauptseiles, damit dieses entlang der Seilkrananlage auf den Forstweg gezogen werden könne. Die Installation der Seilkrananlage nähme in etwa 15 bis max 30 Minuten in Anspruch. Der Maschinist befinde sich durchgehend im Gefahrenbereich des überwiegend unter **Spannung** stehenden **Hauptseils**, welches bei den Arbeiten extremen Belastungen ausgesetzt sei. Die beiden anderen Arbeiter seien bei ihren Arbeiten im schwierigem Gelände permanent der Gefährdung durch **Sturz** und **Abrutschen** ausgesetzt und andererseits befänden sich beide im Gefahrenbereich der Seilkrananlage, aber seien diese auch gefährdet durch entspannendes Holz, Baumteile und sogar ganzer Bäume. Das Team mit dem Schlepper arbeite ähnlich, wobei statt der Seilkrananlage erfolge die Beförderung der Holzstämme durch Schleppen der Baumstämme mittels des Gerätes. Die Gefährdungen seien dabei idR dieselben wie beim Team mit der Seilkrananlage. Auf Grund der schwierigen körperlichen Arbeit sei im Team eine allgemeine Rotation vorgesehen. Das Ausmaß der Arbeiten für Kalamitäten sowie für Arbeiten im schwierigen Gelände könnten mit rund **80 %** angenommen werden. Das prozentuelle Ausmaß für Arbeiten an Nadelhölzern betrage 85-90 %. Gerade Kalamitäten beträfen nahezu ausschließlich Flachwurzler, zu welchen va Nadelhölzer zählten. Bei den Arbeiten, die die Dienstnehmer der Bf durchführten, handle es sich um solche, die überwiegend im Freien stattfänden. Ein unmittelbares Mitführen von Arbeitszeitaufzeichnungen sei naturgemäß nicht möglich, sondern es bezögen sich die Arbeitszeitaufzeichnungen auf den jeweiligen Einsatz entsprechend der Auftragslage. Das Fehlen von Arbeitszeitaufzeichnungen per se bedeute nicht, dass sich die Abgabenbehörde nicht auch mit anderen entsprechenden Tatsachenvorbringen auseinanderzusetzen habe (Verweis auf VwGH 13.10.1999; 1994/13/0008). Ansonsten wiederholte die Bf den Inhalt ihrer Schriftsätze im bisherigen Verfahren, ohne neues Vorbringen zu erstatten.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Auf den Betrieb des Holzschlägerungsunternehmens der Bf ist der Kollektivvertrag für ArbeiterInnen in gewerblichen Forstunternehmen anwendbar. Im Betrieb wurde keine Betriebsvereinbarung geschlossen.

Die Arbeitnehmer bekommen eine Schmutzzulage iHv 5 % ausbezahlt. In der laufenden Abrechnung wurden diese Zulagen zur Gänze steuerfrei iSd § 68 Abs 1 EStG abgerechnet.

Die steuerliche Behandlung der Gefahrenzulagen ist in casu nicht strittig. Diese wurde bereits in den angefochtenen Bescheiden zur Gänze als steuerfrei anerkannt.

Trotz Aufforderung wurden – abgesehen vom Lohnkonto 2014 – keine Grundaufzeichnungen über das zeitliche und mengenmäßige Ausmaß, die Intensität und dem Zeitpunkt der einzelnen von der Bf behaupteten Umstände, die zwangsläufig eine Verschmutzung bewirken sollen, vorgelegt. Es fehlen Aufzeichnungen über das konkrete Ausmaß der Umstände für die Annahme einer zwangsläufigen Verschmutzung des Arbeitnehmers.

Mangels konkreter Aufzeichnungen und mangels Unterlagen ist das **Überwiegen** der Verschmutzung **nicht feststellbar**.

In Entsprechung der Norm des § 167 Abs 2 BAO hat das BFG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Hierbei genügt gem st höchstgerichtlicher Jud, wenn von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen ist, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle andere Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷, 2021, § 167, Tz 8 und die dort zitierte VwGH-Jud).

Das BFG muss den Bestand einer Tatsache aber auch nicht im „naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (vgl nur VwGH 26.11.2015, 2012/15/0023).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt dem BFG übermittelten Aktenteile (ua AP-Bericht 14.5.2019, Niederschrift Schlussbesprechung 10.5.2019, Dienstzettel der Waldarbeiter der Bf, „Arbeitsaufzeichnungen“, Arbeitsaufträge an die Bf in den Jahren 2016 und 2017, Übersicht über ausbezahlte SEG-Zulagen) sowie aus dem Ermittlungsverfahren vor dem BFG (insb Vorhalt vom 13.1.2023, Vorhaltsbeantwortung vom 6.2.2023)

Unterlagen und **Aufzeichnungen** über das konkrete **Ausmaß** und den **Zeitpunkt** bzw Zeitraum der von der Bf dargelegten Umstände, die zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers bewirken, wurden **nicht vorgelegt**. Auch das **Überwiegen** der Verschmutzung ist mangels konkreter Aufzeichnungen **nicht nachvollziehbar**.

3. Rechtslage

Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl 1988/400 idF BGBl I 2013/53 lautet auszugsweise:

„Besteuerung bestimmter Zulagen und Zuschläge

§ 68.

(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.*

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.

[...]“

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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 (Verunreinigung) des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken.

SEG-Zulagen sind gesetzlich definiert und sind nur dann begünstigt, soweit sie auf Grund der in § 68 Abs 5 Z 1 bis 7 EStG genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden. Liegt eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung von SEG-Zulagen vor, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr iSd Legaldefinition des § 68 Abs 5 EStG gegeben sind (vgl VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322) und das Ausmaß der Zulage angemessen ist (vgl nur jüngst VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121).

Voraussetzungen (vgl Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² (2021), § 68, Rz 11) für die Begünstigung sind daher:

1. die Zahlung neben dem Grundlohn (funktionelle Voraussetzung),
2. die im Gesetz umschriebene Arbeiterschwernis (materielle Voraussetzung),
3. die Zahlung aufgrund einer sogenannten lohngestaltenden Vorschrift oder Zahlung an alle bzw bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (formelle Voraussetzung),
4. der Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung,
5. die Angemessenheit der Zulage.

Die funktionelle, materielle sowie formelle Voraussetzung müssen **gleichzeitig** erfüllt sein. Liegt nur eine Voraussetzung nicht vor, kommt eine Begünstigung nicht in Betracht (vgl. *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² (2021), § 68, Rz 12; zB BFG 19.7.2019, RV/1100600/2016; 14.1.2020, RV/7103427/2016).

Funktionelle Voraussetzung:

Zulagen sind nur begünstigt, wenn sie neben dem Grundlohn gewährt werden.

Materielle Voraussetzung:

Die Arbeiten müssen überwiegend unter erschwerten Umständen verrichtet werden, dies ist sowohl inhaltlich als auch zeitlich zu verstehen. Diese Begünstigung setzt ua voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die die gesetzlich vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der (gesamten) Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken (vgl. zB jüngst VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121). Dies bedeutet, dass die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten in mehr als der Hälfte der Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird, eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken (vgl. *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² (2021), § 68, Rz 16; VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Formelle Voraussetzung:

SEG-Zulagen sind nur begünstigt, wenn sie aufgrund einer der taxativ aufgezählten lohngestaltenden Vorschriften iSd § 68 Abs 5 Z 1-6 EStG oder innerbetrieblich allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern (§ 68 Abs 5 Z 7 EStG) gewährt werden (vgl. *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² (2021), § 68, Rz 18; zB BFG 3.2.2022, RV/7103456/2017).

Im auf die Bf anzuwendenden **KV** ist keine Regelung über Schmutzzulagen enthalten und es wurde auch keine BV darüber abgeschlossen. Im Beschwerdefall erfolgte jedoch auf **einzelvertraglicher** Basis die Gewährung der Schmutzzulage an sämtliche in der Holzschlägerung eingesetzten Arbeiter.

Unter **Umständen**, die in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken, sind nur solche zu verstehen, die **von außen einwirken**. Auf eine **wetterbedingte Verschmutzung** kommt es **nicht** an, sondern vielmehr darauf, ob die

Tätigkeit an sich zu außergewöhnlichen Verschmutzungen führt. Der Arbeitnehmer muss nämlich während der gesamten Arbeitszeit überwiegend, nicht etwa nur gelegentlich, mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Maßgeblich ist, ob die zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgten, die die als erheblich erkannte Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirkten (VwGH 26.5.2014, 2013/08/0166, mwN).

Die Frage einer außerordentlichen Verschmutzung ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie **überwiegend** – also mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird – eine **außerordentliche Verschmutzung bewirken**. Es müssen auch in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die eine erhebliche Verschmutzung bewirken, überwiegen (vgl VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Der Arbeitnehmer muss die den Zulagen zugrundeliegenden Arbeiten **tatsächlich verrichten** (zB VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138).

Für folgende Tätigkeiten **kann** eine **Schmutzzulage** gewährt werden (BMF 7.9.1949, AÖF 1949/260; vom VwGH als Auslegungsbehelf bestätigt, 6.3.1984, 83/14/0095):

- a) Bei Arbeiten mit Teer, Holzzement, Dachpappe, Bitumen und sonstigen **gekochten Massen** (vgl auch BFG 4.4.2017, RV/7100743/2012);
- b) bei Arbeiten, die in erheblichem Ausmaße eine Berührung mit **Rauch, Ruß** oder **Asche** bedingen, wie bspw Untersuchen und Abziehen von Kaminen; Reinigung von Kesseln; Montage- und Reparaturarbeiten an Kesseln; Kesselheizung;
- c) bei Arbeiten mit **großer Staubentwicklung** wie zB: Bedienung von Bruchzerkleinerungsmaschinen; Kohlenförderungen; Koks, Mul- und Farbzusätzen; Schlackenabfuhr, Schlackenarbeiten in Kanälen und auf der Halde (zu Staubbelastung vgl auch VwGH 21.3.1995, 93/08/0006);
- d) bei Arbeiten, die in erheblichem Maß mit einer **Verunreinigung** durch **Öle** oder **Fett** verbunden sind wie zB: Führen von Ölen; Wartung und Reinigung von Betriebsmitteln und Maschinen; Arbeiten an Öl-, Säure- und Fettanlagen;
- e) bei Arbeiten mit **Müll** jeglicher Art, mit **Altöl** in gebrauchten, schmutzigen, fettigen Behältnissen, mit Regenwasser vollgesogenem Sperrmüll, mit Biomüll, Altpapier, Gewerbemüll angefüllten Containern (vgl VwGH 25.11.2009, 2007/15/0124);

f) sonstige Arbeiten, die in erheblichem Maß mit einer Verschmutzung verbunden sind, wie zB bei Haut- und Darmbearbeitung im **Fleischergewerbe**; bei Wagenwaschungen; bei Reinigung von Klosetten und Senkgruben.

Die **Steuerfreiheit** der SEG-Zulagen setzt voraus, dass der Behörde bzw dem BFG durch entsprechende **Aufzeichnungen** nachgewiesen wird, um **welche Arbeiten**, die eine Zulage rechtfertigen, es sich **im Einzelnen** gehandelt hat, **wann** sie geleistet wurden (Zahl der Arbeitsstunden) und welchen Umfang der Gesamtarbeitszeit die Tätigkeiten haben, für die diese Zulagen gewährt werden (VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0061). Es ist daher **für jeden einzelnen Arbeitnehmer** – bezogen auf die gesamten vom jeweiligen Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten – zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung führen (vgl VwGH 30.1.1991, 90/13/0102). Die Aufzeichnungen sind **laufend** zu **führen** (zB **Lohnkonto** und sonstige Grundaufzeichnungen, *ExI* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG, 2020, § 68, Anm 31).

Im Beschwerdefall liegen die von der st Rsp des VwGH **geforderten Aufzeichnungen nicht** vor. Trotz Vorhalts der belangten Behörde sowie auch des BFG (vom 13.1.2023) legte die Bf keine Aufzeichnungen über die einzelnen Tätigkeiten, für welche Schmutzzulagen ausbezahlt wurden, vor bzw wurden anscheinend keine solche geführt.

Die **Bf** begnügte sich jedes Mal mit **allgemeinen Ausführungen** wie: *„die Mitarbeiter [haben] daher im Verhältnis zu den üblichen Arbeitsbedingungen von Waldarbeitern überwiegend eine Erschwernis [...] und [sind] dadurch eine höhere Gefährdung und Verschmutzung ausgesetzt“, „die betreffenden Bediensteten [sind] ausschließlich in der Holzbringung beschäftigt [...] und [sind] daher nicht mit dem Berufsbild des allgemeinen Waldarbeiters, welcher auch für Wiederaufforstung und sonstigen weniger gefährlichen Waldarbeiten beschäftigt ist, vergleichbar“, „Die beiden anderen Arbeiter sind bei ihren Arbeiten im schwierigen Gelände permanent der Gefährdung durch Sturz und Abrutschen ausgesetzt“.*

Auch in den von der Bf vorgelegten **Arbeitszeitaufzeichnungen** finden sich **keine Hinweise** auf die durchgeführten Arbeiten bzw eine damit einhergehende Verschmutzung. Vielmehr wurde die Schmutzzulage den Arbeitnehmern für sämtliche Arbeitsstunden ausbezahlt.

Die vorgelegte Übersicht der Bf über die Arbeitsaufträge in den beiden Streitjahren ist für sich alleine als ausreichender Nachweis für die steuerfreie Gewährung der Schmutzzulage **nicht geeignet**, da daraus weder die betroffenen Arbeitnehmer noch die konkret durchgeführten Arbeiten, die eine Schmutzzulage rechtfertigen würden, oder das zeitliche Ausmaß solcher Arbeiten ersichtlich ist.

Zu erbringen ist der Nachweis durch das **Lohnkonto** oder die zugehörigen **Grundaufzeichnungen**, muss doch den Abgabenbehörden eine entsprechende Überprüfungsmöglichkeit geboten sein (VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052).

Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter § 68 Abs 1 iVm Abs 5 EStG fällt, kann nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch **in anderer Weise erbracht** werden (vgl *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²², § 68, Tz 22; zB VwGH 20.9.2006, 2006/14/0028). Den Steuerpflichtigen trifft aber jedenfalls eine **Mitwirkungspflicht** (vgl VwGH 31.3.2004, 2000/13/0073; BFG 28.11.2016, RV/1100459/2016). Wirkt jedoch der Steuerpflichtige nicht mit und wird der Abgabenbehörde auch **nicht** die Möglichkeit eines **Lokalaugenscheins** geboten, kann die Steuerfreiheit des § 68 EStG nicht in Anspruch genommen werden (vgl *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²², § 68, Tz 22; zB BFG 3.2.2022, RV/7103456/2017).

Die spätere **Rekonstruierbarkeit** (VwGH 26.1.1982, 81/14/0196), sei es auf Grund nicht näher aufgegliederter Eintragungen im Lohnkonto über ausgezahlte Zulagen, sei es auf Grund von Kollektivverträgen, Dienstplänen, Zeugenaussagen oder nachträglich beigebrachten eidesstattigen Erklärungen der Arbeitnehmer reichen zum Nachweis **nicht aus** (vgl nur BFG 30.6.2021, RV/7101731/2020).

Unterlässt es der Abgabepflichtige, die nach der Rsp des VwGH erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, ist die Abgabenbehörde bzw das **BFG nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen** anzustellen (zB VwGH 30.6.2015, 2013/15/0169, mwN).

Das Vorbringen der Bf lässt zudem außer Acht, dass bei einem auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund tritt, als der eine abgabenrechtliche **Begünstigung** in Anspruch nehmende **Abgabepflichtige selbst** einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener **Umstände darzulegen** hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl für viele VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0042; 18.12.2019; Ro 2018/15/0025, mwN).

Darüber hinaus hat die Partei gem **§ 119 Abs 1 BAO** die Verpflichtung, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen; die **Offenlegung** muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Eine konkrete Berechnung der möglichen begünstigten Schmutzzulagen scheidet somit mangels Aufzeichnungen aus. Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt

bzw berechnet werden, so sind sie iSd **§ 184 BAO** zu **schätzen**. Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Wer zur **Schätzung Anlass** gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene **Ungewissheit** hinnehmen (vgl nur VwGH 7.3.2022, Ra 2021/13/0110, mwN; *Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021), § 184, Rz 3).

Im Beschwerdefall geht das BFG davon aus, dass von den Forstarbeiten auch tatsächlich **zT Arbeiten** durchgeführt wurden, die die **materiellen** Voraussetzungen des **§ 68 Abs 5 EStG erfüllen**. Allerdings liegen diese **nicht bei sämtlichen** geleisteten Arbeitssunden vor, da nicht jede Tätigkeit eines Forstarbeiters ständig und zwangsläufig zu einer erheblichen Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung führt. Eine unter Umständen während sämtlicher Arbeitsstunden vorliegende geringe Verschmutzung führt noch nicht zur Gewährung der Steuerfreiheit. Deshalb scheint der im Rahmen der GPLA (wie auch der Vorprüfung) im Schätzungswege gem § 184 BAO ermittelte Anteil iHv **einem Drittel** der Arbeitsstunden als den tatsächlichen Gegebenheiten **möglichst nahe** zu kommen. Da diese Arbeiten somit nicht überwiegend durchgeführt wurden, kann die Steuerfreiheit für sämtliche ausbezahlten Schmutzzulagen nicht zur Anwendung gelangen.

Soweit das **Beschwerdevorbringen** im ggst Fall die „Schmutzgeneigtheit“ im permanenten Kontakt mit Baumharz, Sägekettenschmiermittel, Hydrauliköl, Treibstoffen und Seilfett sowie im Arbeiten auf aufgerissenem, tiefem und schlammigem Waldboden erblickt, lässt es **nicht erkennen**, dass Arbeiten überwiegend unter den in § 68 Abs 5 EStG angeführten Umständen bewirkt werden. Soweit sich die Beschwerde aber auf die Erbringung der Arbeiten in schwierigem und steilem Gelände stützt, ist darauf zu verweisen, dass Arbeiten in Wäldern in unwegsamem Gelände nicht bereits eine im **Vergleich** zu den **allgemein üblichen Arbeitsbedingungen** in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (so auch VwGH 15.09.2011, 2011/15/0066).

Die Beurteilung durch das BFG, wonach die von der Bf angeführten Schlägerungsarbeiten nicht als eine üblicherweise eine außergewöhnliche **Verschmutzung** des Arbeitnehmers verursachende Tätigkeit anzusehen ist, steht nicht im Widerspruch mit der **allgemeinen Lebenserfahrung**.

Mit Rücksicht auf die unterschiedlichsten Arbeitsbedingungen, unter denen nichtselbstständige Tätigkeiten ausgeübt werden, würde ein **Vergleich** mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen „schlechthin“ bzw mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen von Forstarbeitern, wie er der Bf vorschwebt, bereits daran scheitern, dass es an allgemein vergleichbaren Arbeitsbedingungen fehlt (VwGH 26.5.1998, 97/14/0049; so auch BFG 18.10.2018, RV/5101586/2016).

Wenn die Bf die **pauschalen SEG-Zulagen** steuerfrei erhalten will, dann müssen aber vorher über eine **längere Zeit Aufzeichnungen** geführt worden sein, aus denen sich die **tatsächlich**

geleisteten Arbeitsstunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter **Umständen** erfolgt, die eine erhebliche und zwangsläufige **Verschmutzung** des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, ergeben, es sei denn, das Überwiegen wäre schon im Hinblick auf die **erwiesene Art der Berufstätigkeit evident** (VwGH 27.6.2000, 99/14/0342).

Wie schon oben ausgeführt, **fehlen** konkrete **Aufzeichnungen** zum Lohnkonto, wann bzw in welchem Zeitraum die Forstarbeiter durch den behaupteten permanenten Kontakt mit Baumharz, Sägekettenschmiermittel, Hydrauliköl, Treibstoffen und Seilfett sowie beim Arbeiten auf aufgerissenem, tiefem und schlammigem Waldboden eine erhebliche und zwangsläufige Verschmutzung erfahren würden. Dadurch, dass keine **Grundaufzeichnungen** dem **Lohnkonto** der Mitarbeiter der Bf beigefügt waren, keine Aufzeichnungen über einen längeren Zeitraum für die pauschalen SEG-Zulagen (weder von der Bf noch von ihren Arbeitern) geführt wurden, **fehlt** es am **Nachweis** für die von der Bf begehrte Begünstigung.

Neben den Grundaufzeichnungen zum Lohnkonto fehlt nämlich auch eine detaillierte **Tätigkeitsbeschreibung** der Waldarbeiter. Aus den übrigen vorgelegten Unterlagen – wie Dienstzetteln, „Arbeitsaufzeichnungen“, Arbeitsaufträgen, Übersicht über ausbezahlte SEG-Zulagen – sind die von der Bf behaupteten Umstände, die zwangsläufig eine Verschmutzung bewirken, **nicht nachvollziehbar**. Es **fehlen** konkrete Angaben über den **Zeitpunkt, Zeitraum**, das **mengenmäßige Ausmaß** und die **Intensität** der einzelnen vorgebrachten Umstände, damit überhaupt eine überwiegende Arbeitstätigkeit unter den genannten Umständen festgestellt werden kann.

Die Bf versucht die Steuerfreiheit ihrer pauschalen SEG-Zulagen dadurch zu **retten**, indem sie in ihren Schriftsätzen eine Reihe von Umständen für das Vorliegen einer Verschmutzung aufzählt. Sie hat es dabei **unterlassen**, über die einzelnen Umstände, die zwangsläufig eine Verschmutzung bewirken würden, **detaillierte** und **konkrete Angaben** zu machen und diese anhand von **Aufzeichnungen**, Fotodokumentationen etc auch nachzuweisen.

Va wenn die Bf die Durchführung der Holzarbeiten **im Freien** mit der Motorsäge oder der Seilkrananlage für die Holzbringung bei nahezu **jeder Witterung** (auch Schnee- und Regennässe) anspricht, erkennt sie die Situation, zumal die Anforderungs- bzw Tätigkeitsmerkmale, nämlich gerne bei jedem Wetter im Freien arbeiten, physische Ausdauer, unempfindlich gegen Lärm sein, unempfindlich gegenüber Kälte sein, etc (Berufslexikon des AMS ua) für die Einstellung als **Forstarbeiter** von **wesentlicher Bedeutung** sind.

Ihre allgemeinen und nicht im Detail konkretisierten und nachvollziehbaren Ausführungen **zeigen nicht auf**, mit welcher Intensität, in welcher Art und va mit welchem zeitlichen und mengenmäßigen Ausmaß die von der Bf zu leistenden Arbeiten durch die genannten erschwerenden Umstände **belastet** sind (vgl auch BFG 18.10.2018, RV/5101586/2016).

Der Arbeitnehmer muss während der gesamten Arbeitszeit überwiegend, nicht etwa nur gelegentlich, mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Dies erfordert einen **überprüfbaren Nachweis, für welche Arbeiten** die Schmutzzulagen gewährt werden und **in welchem Umfang** diese Arbeiten von den einzelnen Arbeitnehmern geleistet worden sind. Die Bf als Dienstgeberin trifft diesbzgl eine **qualifizierte Mitwirkungspflicht**, die sie dazu verhält, konkrete Behauptungen dazu aufzustellen und dafür **geeignete Beweisangebote** zu machen (vgl nur VwGH 23.10.2002, 99/08/0128). Der VwGH sah die Mitwirkungspflicht etwa dann erst als erfüllt und damit die weitere Ermittlungspflicht der Behörde als ausgelöst an, indem der Steuerpflichtige die Tätigkeiten der Arbeitnehmer mit **Fotos illustrierte**, sodass es an der belangten Behörde gelegen wäre, eigene Ermittlungen anzustellen, um zu Feststellungen zu gelangen, die eine abschließende Beurteilung der zu beantwortenden Rechtsfragen erlauben (VwGH 23.10.2002, 99/08/0128).

In casu hat die Bf **weder** einschlägige **Beweisanbote** gemacht (zB Antrag auf Zeugeneinvernahme, Lokalaugenschein, Bestellung eines Sachverständigen, odgl) noch hat sie zur Glaubhaftmachung zumindest **Lichtbilder** vorgelegt, die die **zwangsläufige** Verschmutzung **illustriert**, sondern stets pauschal behauptet, die Mitarbeiter der Bf seien bei allen im Holzschlägerungssegment ausgeführten Arbeiten überwiegend einer höheren Verschmutzung ausgesetzt.

Das Argument der Bf, dass in der **Vorprüfung** die Vorgehensweise der Bf **nicht beanstandet** worden sei, geht insofern ins Leere, als jedes Veranlagungsjahr für sich betrachtet werden muss und kann demnach aus (möglicherweise rechtswidrigen) Entscheidungen vergangener Jahre für den Steuerpflichtigen kein Rechtsanspruch auf gleich lautende Beurteilung der Sach- und Rechtslage durch die Finanzbehörde auch für künftige Verlangungsverfahren abgeleitet werden. Es besteht somit **keine Bindung** des Finanzamtes für andere Zeiträume betreffende Verfahren derselben Partei (*Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021), § 116, Rz 18, mwN).

Insoweit die Bf mit ihrem Vorbringen den Grundsatz von **Treu und Glauben** (bona fides) ansprechen will, ist dem insofern kein Erfolg beschieden, als Rsp und Literatur es als **keinen Verstoß** gegen dieses Prinzip werten, wenn bei einer GPLA entgegen der früheren LSt-Prüfung die **Zulagen** von der Finanzverwaltung mangels Erfüllung aller Voraussetzungen **nicht mehr** anerkannt werden (*Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²², § 68, Tz 13 mit Jud-Hinweisen). Unabhängig davon schützt Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit, weil die Behörde verpflichtet ist, von einer als **gesetzwidrig** erkannten **Verwaltungsübung abzugehen**. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere

Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (*Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021), § 114, Rz 9, mwN). Außerdem ist nach st Rsp des VwGH das in Art 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere (einfachgesetzliche) Prinzip, insb jenes von Treu und Glauben (vgl nur VwGH 15.4.2020; Ra 2019/09/0105, mwN; 30.1.2014, 2011/15/0111).

Ebenso ist das von der **Bf zitierte** Erk des **VwGH** vom **13.10.1999, 94/13/0008**, **nicht** zur Begründung ihres Beschwerdebegehrens **geeignet**. Einerseits betraf der seinerzeitige Sachverhalt die Gewährung einer SEG-Zulage für **Dachdeckerarbeiten**, weiters wurden die Schmutz- und Gefahrenzulagen gem den Bestimmungen des einschlägigen KV ausbezahlt. Im zitierten Erk hat der VwGH den (damals) angefochtenen Bescheid der (damaligen) FLD lediglich deswegen wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, da sich die *„belangte Behörde [...] mit diesem Berufungsvorbringen nicht auseinander gesetzt [hat], sondern die Auffassung vertreten [hat], dass die Steuerbefreiung des § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 mangels Vorliegens entsprechender Nachweise (Aufzeichnungen) nicht zu gewähren sei“*. Der VwGH hat weiters den Hinweis des (damaligen) Bf, dass die Tätigkeit eines Dachdeckers in besonderer Weise unter Umständen erfolgt, die infolge einer Sturzgefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit mit sich bringt, als „durchaus wirklichkeitsnah“ bezeichnet. *„Die belangte Behörde war daher verpflichtet, sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Berufung auseinander zu setzen und **schlüssig** zu **begründen**, warum sie nur etwa die Hälfte der Tätigkeit der vom Beschwerdeführer beschäftigten Dachdecker als gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 begünstigungsfähig beurteilt hat.“*

Ergebnis

Damit hat das Finanzamt die steuerbegünstigte Behandlung der in Rede stehenden pauschalen SEG-Zulagen zu Recht versagt.

Die ausbezahlten Schmutzzulagen sind somit zur Gänze steuerpflichtig zu behandeln und es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

4.2. 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.

Das BFG stützt seine Entscheidung betreffend die an die Dienstnehmer der Bf steuerfrei ausbezahlten Zulagen auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die Rsp des VwGH. Zudem ist der VwGH als Rechtsinstanz tätig; zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Das vorliegende Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der Beweiswürdigung, dass die Bf im Rahmen des LSt-Abzugsverfahrens die im Prüfungszeitraum ausbezahlten SEG-Zulagen zu Unrecht als nach § 68 Abs 1 iVm Abs 5 EStG steuerfrei beurteilt hat. Im ggst Beschwerdeverfahren sind daher keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, weswegen eine Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 27. April 2023