

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 12. Jänner 2012 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2009 und 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. Feber 2024

zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Hinsichtlich des bisherigen Verfahrensganges wird auf das Erkenntnis BFG 1.9.2020, RV/3100117/2015, verwiesen.

Dieses Erkenntnis wurde vom Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes

aufgehoben (VwGH 9.7.2021, Ra 2020/15/0114). Seitens des Verwaltungsgerichtshofes wurde zur Begründung dabei auf seine Entscheidung VwGH 30.6.2021, Ra 2020/15/0123, verwiesen.

In der letztgenannten Entscheidung führte der Verwaltungsgerichtshof unter Verweis auf das Erkenntnis VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025, zusammengefasst aus, dass

- außer Streit stehe, dass *„die gegenständlichen Arbeitsleistungen zwangsläufig in erheblichem Maß eine Verschmutzung und Verunreinigung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken und derartige Arbeiten auch überwiegend verrichtet“* würden,
- es der Abgabenbehörde obliege, *„grundsätzlich (auch) die Angemessenheit einer gewährten Zulage nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu prüfen“*
- der vorzunehmenden Angemessenheitsprüfung ein Element der Schätzung innewohne und *„es also nicht den einen als angemessen zu beurteilenden absoluten oder im Verhältnis zum Bruttolohn mit einem bestimmten Prozentsatz zu bemessenden Zulagenbetrag“* gebe,
- es festzustellen sei, *„welche Kosten durch die Verschmutzung üblicherweise anfallen und durch den Zuschlag abgegolten werden sollen“*. Dabei gehe *„es um den Sach- und Zeit(mehr)aufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise“* erwachse,
- ein pauschaler Betrag, wie er in fünf der neun Bundesländer gewährt werde, komme *„dabei dem Gedanken einer Abgeltung der Verschmutzung näher als ein prozentueller Betrag vom Gehalt“*, sei *„doch davon auszugehen, dass üblicherweise der Verschmutzungsgrad eines Arbeitnehmers nicht linear mit dem Gehalt“* steige,
- für unterschiedliche Fixbeträge zwischen den einzelnen Arbeitnehmern (etwa Geselle oder Hilfskraft) werde dabei im Allgemeinen kein Raum bleiben,
- das Ergebnis der Schätzung eine Bandbreite sein werde und erst bei Übersteigen der Bandbreite eine steuerliche Begünstigung zu versagen sein werde und
- Feststellungen dazu, *„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 seien“* zu treffen wären. Diese Komponenten könnten eine Rolle bei der Angemessenheitsprüfung spielen.

Mit Beschluss vom 29. Juli 2021 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um ergänzende Sachverhaltsfeststellungen zu folgenden Punkten:

- „a) Es mögen aktenkundig und belegt Feststellungen darüber getroffen werden, welche Kosten den als Kaminkehrer tätigen Arbeitnehmern durch die Verschmutzung üblicherweise entstehen. Dazu möge, sofern eine Außerstreitstellung von (pauschalen) Beträgen zwischen dem Finanzamt und dem Beschwerdeführer nicht anderweitig möglich ist, durch Einvernahme einer repräsentativen Anzahl von Kaminkehrer_innen sowohl der*
- *Sachaufwand (erhöhter Aufwand für die Reinigung der Arbeitskleidung, wie zB für Wäschewaschmittel, Verschleiß von Waschmaschinen, Strom- und Wasserverbrauch etc, aber auch von Materialien für die Körper- und Haarwäsche bzw -pflege), als auch der*
 - *Zeit(mehr)aufwand iSd Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes, sohin bewertet mit*

einem Eurobetrag, festgestellt werden.

b) Es sind die Lohnkonten der von der Nachforderung betroffenen Dienstnehmer für die Jahre 2009 und 2010 dem Bundesfinanzgericht zu übermitteln.

c) Weiters mögen die Arbeitsbedingungen der einzelnen Arbeitnehmer daraufhin untersucht und Feststellungen dazu getroffen werden, ob diese im Prüfungszeitraum allenfalls (an Kehrtagen) überwiegend einer Gefährdung oder besonderen Erschwernissen iSd § 68 Abs 5 EStG 1988 (siehe dazu Rz 28 im Erkenntnis des VwGH) ausgesetzt sind.

Gegebenenfalls möge auch diesbezüglich eine Bewertung zur Feststellung einer angemessenen Zulagenhöhe vorgenommen werden.“

In der Folge übermittelte das Finanzamt zwei Niederschriften (mit der Betriebsinhaberin und einem Arbeitnehmer) sowie die Lohnkonten der in den Jahren 2009 und 2010 beschäftigten Dienstnehmer.

Nach der Aussage der Betriebsinhaberin kommen die Arbeitnehmer morgens in ihrer Privatskleidung zum Betrieb und ziehen sich dort – bereits in der Dienstzeit - um. Die Oberbekleidung (Hose, Pullover, Jacke) wird den Arbeitnehmern gestellt, die Unterbekleidung ist privat. Nach der Rückkehr in den Betrieb erfolgt das Umziehen und Duschen wiederum auf Dienstzeit. Zum Duschen werden (nur) eine spezielle Handseife und Handtücher vom Betrieb gestellt.

In den Beschwerdejahren wurde die gesamte Kleidung von den Arbeitnehmern selbst gereinigt.

Der (finanzielle) Aufwand für (zusätzliche) Reinigungsmittel und die Eigenwäsche konnte von der Betriebsinhaberin nicht bekannt gegeben werden.

Spezielle Aufzeichnungen bezüglich Dacharbeiten bzw besonderer Erschwernis wären keine geführt worden. Auch wenn solche Umstände durchaus gegeben wären, sei das diesbezügliche Ausmaß „von mir schwer einschätzbar“.

Bezüglich des Umziehens und des Duschens während der Dienstzeit decken sich diese Aussagen auch mit jenen des einvernommenen Dienstnehmers. Er gibt an Shampoo, Schwämme, Bürsten und Hautcreme selbst gekauft und auch die gesamte Bekleidung selbst gereinigt zu haben. Als Gesamtkosten wären ihm dabei monatlich zwischen € 80,00 und € 150,00 entstanden. Spezielle Aufzeichnungen über Dacharbeiten und erhöhte Erschwernis wären von ihm nicht geführt worden.

Mit Mail vom 18. Oktober 2021 ersuchte das Bundesfinanzgericht die steuerliche Vertretung unter Vorhalt dieser Ermittlungsergebnisse um Stellungnahme. Dieses Mail blieb unbeantwortet.

Daraufhin wurde die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 8. Februar 2022, nachweislich zugestellt am 11. Februar 2022, über die Ermittlungsergebnisse informiert. Gleichzeitig wurde festgehalten, dass an die Arbeitnehmer bereits eine Erschwerniszulage bezahlt wurde. Weiters wurde auf Differenzen zwischen der lt Finanzamt ausbezahlten Schmutzzulage und der Schmutzzulage lt Lohnkonto hingewiesen und eine Berechnung der Nachforderungen auf Basis einer steuerfreien Schmutzzulage pro Arbeitstage in Höhe von € 6,00 übermittelt.

In der Folge kam es zu mehreren Ersuchen um Fristerstreckung.

Schließlich wurde mit Eingabe vom 11. September 2023 ausgeführt, dass unter Annahme einer Fremdreinigung auf Basis der Werte des Jahres 2023 ein Betrag von € 17,00 (arbeits)täglich als angemessene Schmutzzulage anzusehen wäre, was indexbereinigt für die Jahre 2009 und 2010 Jahresbeträge von € 2.629,08 bzw € 2.677,99 ergeben würde.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 29. September 2023 wurde die Eingabe dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

In seiner Stellungnahme vom 16. Oktober 2023 führte das Finanzamt dazu aus, dass die Ergebnisse des Verfahrens BFG 28.6.2022, RV/3100269/2019, nicht auf das gegenständliche Verfahren übertragbar wären, da im gegenständlichen Verfahren die Bekleidung von den Arbeitnehmern selbst gewaschen worden wäre. Da im angeführten Verfahren eine besondere Reinigung erforderlich gewesen wäre, die nur durch ein Reinigungsunternehmen erbracht hätte werden können, sei es nicht zu beanstanden, dass die Schätzung zu einem höheren Betrag geführt habe. Ferner sei dem Erkenntnis zu entnehmen, dass für die Körperreinigung nicht nur der Sachmehraufwand sondern auch der Grundaufwand berücksichtigt worden sei. Das Ergebnis gehe somit über den Mehraufwand hinaus.

Dass die Beschwerdeführerin ihrer Schätzung die Preisliste einer Wäscherei in [Ort2] zu Grunde lege und für das Rußgewand günstige Tarifposten aussuche, zeige auf, dass keine Erfahrungswerte zur Reinigung der Arbeitskleidung in einer Wäscherei vorliegen würden. Ferner entspreche es auch nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine vom Arbeitsort 60 km entfernte Wäscherei angefahren werde, zumal es auch im Nahbereich mehrere solcher Betriebe gäbe.

Zur Schätzung der Beschwerdeführerin sei anzumerken, dass in der Wäsche von Hemden, Unterhosen, Unterhemden, Socken und Badetüchern kein Mehraufwand, der dem Arbeitnehmer üblicherweise durch die (Beseitigung der) Verschmutzung erwachse, erkennbar sei. Es wäre davon auszugehen, dass eine spezielle Oberbekleidung für Rauchfangkehrer die darunterliegenden Kleidungsstücke vor äußeren Verschmutzungen schütze. Anzumerken sei auch, dass Handtücher von der Arbeitgeberin zur Verfügung gestellt worden wären.

Umziehen und Körperpflege seien bereits in der Dienstzeit möglich, weshalb dafür kein Zeitmehraufwand vorstellbar sei. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass das Abholen und das Bringen der Wäsche in die Wäscherei im Zuge des Nachhauseweges oder

anderer Besorgungen erledigt würden. Es sei somit nicht von einem nennenswerten Zeitmehraufwand auszugehen.

Die Schätzung der Kosten durch den Arbeitnehmer (Niederschrift vom 24. August 2021) sei als Grundlage für die Berechnung des Sach- und Zeitmehraufwandes nur beschränkt geeignet. Einerseits sei das Ergebnis der Schätzung nicht nachvollziehbar, zumal der Arbeitnehmer weder die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen noch die angewandte Schätzungsmethode offenlegt habe. Dass es der Schätzung an solchen Grundlagen mangle werde dadurch unterstrichen, dass der Arbeitnehmer selbst angebe, die Kosten „könnten“ sich auf diesen Betrag belaufen haben. Ferner sei anzumerken, dass die Bandbreite dieser Schätzung (jeweils 30% vom Mittelwert ausgehend) hoch erscheine und auch die wesensimmanente Ungenauigkeit einer Schätzung strapaziere. Andererseits sei dieser Wert deshalb nicht als Ausgangspunkt für die Ermittlung der Kosten geeignet, weil er sich nicht bloß auf den Mehraufwand beschränke und weiter nicht davon auszugehen sei, dass der Arbeitnehmer die Inflation berücksichtigt habe. Zumal auch beim Arbeitnehmer ein Interesse an einer möglichst hohen Schätzung nicht auszuschließen sein werde, werde eher vom unteren Wert auszugehen sein. Außerdem soll dieser Wert bereits den Zeitaufwand beinhalten, weshalb eine neuerliche Berücksichtigung nicht erforderlich scheine. Ferner wäre unklar, ob bei den arbeitsfreien Tagen auch die Urlaubszeit berücksichtigt worden sei (LStR 2002 Rz 1132).

Nach einer Schätzung des Finanzamtes würden die Kosten für einen Waschgang mit einem Euro (auf eine Indexanpassung könne verzichtet werden) anzusetzen sein und erscheine eine Wäsche in der Woche lebensnahe. Der Sach**mehraufwand** für das Waschen der Wäsche betrage demnach 4,33 Euro im Monat.

Der Sach**mehraufwand** für Körperpflege würde auf Basis der Konsumerhebung der Statistik Austria mit 17,25 Euro monatlich anzusetzen sein (50% der monatlichen Ausgaben für Verbrauchs- und Gebrauchsartikel zur Körperpflege).

Als Zeit**mehraufwand** könnten monatlich vier Stunden angesetzt werden. Auf Basis des Kollektivvertrages Textilreinigungsgewerbe betrage der Stundenlohn der höchsten Lohnstufe im Jahr 2010 6,63 Euro. Das ergebe 25,32 Euro monatlich.

Insgesamt errechne sich daraus ein Sach- und Zeit**mehraufwand** von 46,90 Euro monatlich und unter Berücksichtigung der arbeitsfreien Zeit ein Betrag von 515,90 Euro jährlich.

Im Weiteren wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Schmutzzulage nach § 68 EStG 1988 auch die Funktion einer Geldentschädigung zur Reinigung oder Anschaffung von Arbeitskleidung haben dürfe. Eine Konkurrenz zu § 26 EStG 1988 würde nicht bestehen.

Für die Anerkennung eines steuerfreien Betrages im Sinne einer Gefahrenzulage würden Nachweise dafür fehlen, dass Rauchfangkehrer überwiegend unter eine derartige Zulage rechtfertigenden Bedingungen arbeiten würden.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung führte das Finanzamt – zusammengefasst - aus, dass

- nicht die fiktiven Kosten einer Reinigung in einem Waschsalon oder einer gewerblichen Reinigung herangezogen werden könnten, sondern nur die Kosten, die auf eine Reinigung in der privaten Waschmaschine entfallen,

- die in der übermittelten Berechnung für die Körperreinigung angesetzten € 190,00 jährlich außer Streit gestellt werden,

- im Fall, den das Bundesfinanzgericht zu RV/7100269/2019 entschieden hat sachverhaltsmäßig festgestanden ist, dass die Reinigung tatsächlich in einer gewerblichen Reinigung erfolgte, weshalb pro Jahr € 3.100,00 an angemessener Schmutzzulage anerkannt worden sind,

- im gegenständlichen Fall von einer Reinigung im privaten Haushalt auszugehen sei und ein anderer Sachverhalt bis jetzt auch niemals behauptet und schon gar nicht belegt worden ist,

- die Fremdreinigung einer Jacke in einer Wäscherei um € 5,30 angeboten wird und daher die im Berechnungsblatt angesetzten Kosten wesentlich zu hoch sind,

- hinsichtlich der Kostenermittlung „Waschsalon“ dem Grunde nach keine Einwendungen erhoben werden, allerdings festgehalten wird, dass die Reinigung nicht in einem Waschsalon erfolgt ist und deswegen diese Kosten nicht herangezogen werden können,

- beim „Waschen im Haushalt“ eine Beeinträchtigung des Arbeitnehmers während des Waschganges nicht bestehen kann und es ungeachtet der versicherungsrechtlichen Bestimmungen auch nicht notwendig ist, dass man während dieser Zeit zu Hause ist und dass im Übrigen die Kosten zu hoch geschätzt sind,

- zum Thema allfällige Gefahrenzulage darauf verwiesen wird, dass es nicht feststellbar ist, dass die Arbeitnehmer überwiegend während der Arbeitszeit mit entsprechenden Stoffen in Kontakt kommen, sodass mangels Nachweises eine steuerfreie Gefahrenzulage nicht ausbezahlt werden kann und im Übrigen auf Ausführungen der AUVA hingewiesen wird, nach welchen die sogenannten polyzyklischen aromatischen Kohlenwasserstoffe als krebserregend anzusehen sind, die nur bei schlechter Verbrennung vorkommen bzw veralteten Technologien,

- weiters aus den Lohnkonten ersichtlich ist, dass im Laufe der Streitjahre zwei weitere Zulagen ausbezahlt wurden, welche ebenfalls Gefahrenkomponenten abgelten würden und

- das Finanzamt beantragt, den Sach- und Zeitmehraufwand für die Verschmutzung der Arbeitnehmer mit jährlich € 515,90 anzusetzen und dadurch eine entsprechende Verböserung gegenüber der Beschwerdeentscheidung herbeizuführen.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde – zusammengefasst - entgegnet, dass

- im Rahmen des Verwaltungsverfahrens nur ein Arbeitnehmer vernommen wurde und daraus nicht der Schluss gezogen werden könne, dass andere Arbeitnehmer ihre Kleidung nicht allenfalls in einer Fremdreinigung reinigen lassen. Im Übrigen seien nicht die tatsächlich angefallenen Kosten anzusetzen, sondern übliche Kosten. In der Stellungnahme vom 11.9.2023 sei ausführlich dargelegt worden, welche Kosten in Betracht kommen würden und wären noch die Kosten der Körperreinigung zu berücksichtigen,

- in der Früh den Arbeitnehmern eine Schutzsalbe damit die Verschmutzung - insbesondere der Ruß – nicht zu sehr in die Haut eindringt und nach Arbeitsende eine Handwaschseife – ein Spezialmittel zur Entfernung der Verschmutzung an den Händen – zur Verfügung gestellt werden, alles andere an Reinigungsmitteln von den Arbeitnehmern selbst zu kaufen ist, letztlich der Jahresaufwand von € 190,00 für die Körperreinigung aber ebenfalls außer Streit gestellt wird,
- hinsichtlich der Kostenermittlung „Fremdreinigung“ grundsätzlich keine Einwendungen erhoben werden,
- es nicht vorstellbar wäre, dass es sich bei den vom Finanzamt angesprochenen Preisen um Reinigungspreise für derart verschmutzte Jacken und Hosen wie im Kaminkehrergewerbe handelt,
- keine Einwendungen gegen die Kostenermittlung „Waschsalon“ erhoben werden,
- nicht allein der Waschgang im privaten Haushalt an sich einen zeitlichen Aufwand mit sich bringt, sondern dass auch das Beladen und das Aufhängen und Abnehmen der Wäsche ebenfalls eine zeitliche Belastung darstellt; insgesamt werden die durch das Bundesfinanzgericht ermittelten Kosten als angemessen angesehen,
- Aufzeichnungen nicht zwingende Voraussetzung für die Anerkennung einer steuerfreien Gefahrenzulage sind, weil die Arbeitnehmer regelmäßig während ihrer Arbeitszeit sowohl von einer Absturzgefahr als auch von einer Rußkrebsgefahr betroffen sind,
- die zwei im Lohnkonto enthaltenen Zulagen - mit der Bezeichnung „Zulage“ und „Erschwerniszulage“ – Erschwerniszulagen, die nach dem Kollektivvertrag zu leisten gewesen sind, darstellen und
- der Beschwerde Folge zu geben ist und die nachversteuerten Beträge nicht nachzuversteuern sind, da ein Teil dieser Zahlungen eine Schmutzzulage darstellt, der andere Teil der Zahlungen eine Gefahrenzulage und damit von einer Nachversteuerung Abstand zu nehmen sei.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Im vorliegenden Fall sind die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Auszahlung einer Schmutzzulage dem Grunde nach erfüllt. Insbesondere steht fest, dass die Arbeitnehmer überwiegend während der Arbeitszeit einer Verschmutzung insbesondere durch Ruß und andere im Arbeitsumfeld vorhandene Stoffe ausgesetzt sind.

Die durch die verschmutzende Tätigkeit entstehenden jährlichen Mehrkosten betragen für das Jahr 2009 ca € 1.810,00 bis € 2.125,00, für das Jahr 2010 ca € 1.810,00 bis € 2.170,00.

Durch die Tätigkeit auf Dächern (Sturzgefahr) und unter der überwiegenden Einwirkung von Ruß (Hautkontakt, Einatmen) sind die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Auszahlung einer Gefahrenzulage erfüllt.

Die angemessene Gefahrenzulage beträgt für das Jahr 2009 € 770,00 und für das Jahr 2010 € 781,00.

2. Beweiswürdigung

Das Vorliegen der materiellrechtlichen Voraussetzungen für die steuerfreie Auszahlung einer Schmutzzulage sind unstrittig erfüllt (s dazu VwGH 9.7.2020, Ra 2020/15/0114, unter Verweis auf VwGH 30.6.2021, Ra 2020/15/0123). Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil das Finanzamt im Zuge des Verwaltungsverfahrens selbst einen Teil der Zulage als steuerlich begünstigt angesehen hat (vgl zur ansonsten bestehenden Widersprüchlichkeit der Finanzamtsentscheidung VwGH 13.10.1999, 94/13/0008).

Im vorliegenden Fall hat zur Beurteilung der Angemessenheit einer Schmutzzulage entsprechend den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes (s neuerlich VwGH 30.6.2021, Ra 2020/15/0123) eine Schätzung des üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwandes zu erfolgen, der durch die mit der Arbeitstätigkeit verbundenen Verschmutzung verursacht wird.

Dazu hat das Bundesfinanzgericht in einem Erkenntnis (BFG 28.6.2022, RV/7100269/2019) mit näherer Begründung festgestellt, dass diese im Schätzungswege unter Berücksichtigung von Urlaub und Feiertagen im Jahr € 3.100,00 betragen. Diese Schätzung erfolgte hinsichtlich der Reinigungskosten an Hand einer „Liste für Reinigung“ aus dem Jahr 2020 und wurde eine entsprechende Indexanpassung vorgenommen. Berücksichtigt wurde dabei auch die jahreszeitlich unterschiedliche Art der Bekleidung. Bei den Kosten für die Körperreinigung wurde auf Daten der Statistik Austria zurückgegriffen. Diese Entscheidung wurde rechtskräftig.

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin unter Zugrundelegung einer vollständigen Fremdreinigung inklusive eines nicht durch den Kollektivvertrag abgedeckten (geringen) zeitlichen Mehraufwandes Beträge errechnet, welche für das Jahr 2009 gerundet € 2.630,00 und für das Jahr 2010 € 2.680,00 betragen. In dieser Berechnung wurde ein zusätzlicher Aufwand für die Körperreinigung nicht berücksichtigt.

Demgegenüber vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass bei Reinigung der gesamten Bekleidung im eigenen Haushalt wöchentlich ein Waschgang anfalle. Die Kosten pro Waschgang bezifferte das Finanzamt mit € 1,00, monatlich mit € 4,33. Ausgehend von den Daten der Statistik Austria für die Körperpflegeaufwendungen vertrat das Finanzamt, dass berufsbedingt ein um 50% höherer Aufwand anfalle, weshalb diese 50%, das sind € 17,25 monatlich, als Mehraufwand

anzusetzen seien. Als zusätzlichen Zeitaufwand setzte das Finanzamt vier Stunden monatlich an, was auf Basis des Kollektivvertrages Textilreinigungsgewerbe zu einem Wert von € 25,32 führte. Insgesamt errechnete das Finanzamt somit unter Berücksichtigung von einer arbeitsfreien Zeit von ca einem Monat den angemessenen Jahresbetrag mit 11x € 46,90, sohin mit insgesamt € 515,90.

Anhand dieser Berechnungen ist ersichtlich, dass – abhängig vom jeweils vorliegenden Sachverhalt – (Mehr)Kosten in unterschiedlichsten Höhen (zwischen 100% und über 600%) errechenbar sind.

Wenn der Verwaltungsgerichtshof (s VwGH 30.6.2021, Ra 2020/15/0123) nunmehr in seiner Rechtsprechung die Worte „üblicherweise“ bzw „üblich“ im Zusammenhang mit den festzustellenden Kosten verwendet, kann damit nur gemeint sein, dass die gewöhnlich regelmäßig auftretenden Kosten zu ermitteln sind, welche als Grundlage für die Beurteilung der Mehrkosten und somit der Angemessenheit dienen sollen. Damit kommt es nicht primär auf die in einem bestimmten Einzelfall tatsächlich entstandenen Kosten an (weil der Gerichtshof dann wohl auf eine Schätzung der Kosten im Einzelfall verwiesen hätte), sondern ist in einer Durchschnittsbetrachtung ein entsprechender Wert festzustellen.

Nach der auf den gegenständlichen Fall Bezug nehmenden Rechtsprechung sind die Kosten für die Reinigung der Bekleidung und auch die Kosten für die Körperreinigung sowie der zusätzliche Zeitaufwand (umgerechnet in Kosten) relevant. Zudem ergibt sich aus der auch für den gegenständlichen Fall anzuwendenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung zum EStG 1972, dass mit einer Schmutzzulage einerseits eine „Geldentschädigung zur Reinigung oder Anschaffung von Arbeitskleidung“ geleistet, andererseits aber auch die „Unannehmlichkeit der Verschmutzung“ abgegolten werden kann (vgl VwGH 17.1.1995, 90/14/0203). Als „Unannehmlichkeit der Verschmutzung“ ist einerseits wohl die Beeinträchtigung durch die unmittelbare Verschmutzung des Körpers und andererseits auch die durch die Verschmutzung der Kleidung verursachte Einschränkung der freien Disponierbarkeit während der Arbeitszeit, aber auch außerhalb der Arbeitszeit anzusehen.

Das Bundesfinanzgericht geht von folgenden „üblichen“ Verhältnissen aus:

Fest steht, dass die Oberbekleidung seitens der Arbeitgeberin gestellt wird. Auch ist generell davon auszugehen, dass hinsichtlich der Oberbekleidung abhängig von der Jahreszeit unterschiedliche bzw mehr oder weniger Kleidungsstücke getragen werden.

Nachdem die **Oberbekleidung** (Jacke, Hose, Pullover) besonders stark und intensiv verschmutzt wird, bedarf es bei dieser einer aufwändigeren und intensiveren Reinigung. Jeder Kaminkehrer verfügt nicht nur über eine Garnitur an Oberbekleidung und verwendet - insbesondere bei starker Verschmutzung der Kleidung - auch mehrmals in der Woche frische

Oberbekleidung. Eine telefonische Rückfrage bei der Beschwerdeführerin am 23. November 2023 hat ergeben, dass jedem „ihrer“ Kaminkehrer drei Garnituren an Oberbekleidung zur Verfügung stehen, die diese je nach Grad der Verschmutzung wechseln. In einem gleichgelagerten Verfahren betreffend eine andere Firma wurde festgestellt, dass pro Arbeitnehmer sogar fünf Garnituren an Oberbekleidung vom Arbeitgeber gestellt werden. Die Reinigung der gesamten Kleidung obliegt im gegenständlichen Fall den Arbeitnehmern. Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Einvernahme vom 23. August 2021 eine klare Aussage getätigt, die durch die Anmerkung in der mündlichen Verhandlung („es wäre nur ein Arbeitnehmer befragt worden“) nicht erschüttert wird. Zudem erfolgte seitens der Beschwerdeführerin diesbezüglich auch kein (neues) Beweisanbot. In anderen Fällen kann es aber durchaus vorkommen, dass die Oberbekleidung auch in einer Wäscherei (vgl den oben bereits erwähnten Fall BFG 28.6.2022, RV/7100269/2019) oder in einem Waschsalon (etwa mangels Platz für eine [zweite] Waschmaschine oder in einem Junggesellenhaushalt) gereinigt wird. Es ist somit davon auszugehen, dass die Reinigung der Oberbekleidung üblicherweise entweder in einer Reinigungsfirma (Wäscherei) bzw in einem Waschsalon durchgeführt oder im privaten Haushalt in einer eigenen (zweiten) Waschmaschine gewaschen wird, was jedoch entsprechende Platzressourcen in der Wohnung voraussetzt.

Das Reinigungsintervall liegt auf Grund der regelmäßig starken Verschmutzung bei im Durchschnitt zumindest ein bis zwei Garnituren pro Woche. Dies wurde von der Beschwerdeführerin selbst in ihrer Eingabe vom 11. September 2023 so angegeben und in dem oben erwähnten Telefonat insoweit ergänzt, dass es bei besonderer Verschmutzung eben eines häufigeren Wechsels bedarf. Letzteres ist durchaus realitätsnahe und nachvollziehbar.

Die **Unterkleidung** ist durch die Oberbekleidung entsprechend „geschützt“, dennoch kommt es auch hier regelmäßig zu einer über die üblichen Verhältnisse hinausgehenden Verschmutzung und Geruchsanhaftungen, was eine entsprechend aufwändigere Reinigung notwendig macht. Dies ist nachvollziehbar und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend.

Weiters ergibt sich aus den Aussagen im gegenständlichen Verfahren, dass die Arbeitnehmer in ihrer Privatkleidung zum Arbeitsplatz kommen und sich dort umziehen. Es ist offensichtlich davon auszugehen, dass die beruflich verwendete Unterkleidung nach Arbeitsende und dem Duschen gegen saubere Unterkleidung getauscht wird (aus diesem Grund gibt es Garderobe und Duschaum), sodass hier regelmäßig ein doppelter diesbezüglicher Bekleidungs(reinigungs)aufwand im Vergleich zu anderen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern, die nach Arbeitsende ihre Unterkleidung nicht wechseln müssen, besteht.

Eine gemeinsame Reinigung der beruflich verwendeten Kleidung mit anderer privater Kleidung findet regelmäßig nicht statt (vgl die realitätsnahen nachvollziehbaren Angaben der Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 11. September 2023 und des Arbeitnehmers bei seiner Einvernahme am 24. August 2021). Diese Annahme entspricht auch der „Arbeitsanweisung: Ruß“ (<https://www.rauchfangkehrer-zert.at/wp-content/uploads/rfk/download/INTERN/allgemein->

ooe/Mitarbeiterausbildung%20und%20ArbeitnehmerInnenschutz/AA%20Ru%C3%9F.pdf). Hinsichtlich der weniger verschmutzten Unterkleidung geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass diese im Regelfall zwar im eigenen Haushalt, jedoch auf Grund der Art der Verschmutzung und den Geruchsanhaftungen jedenfalls getrennt von der sonstigen privaten Bekleidung in gesonderten Waschgängen oder – wenn vorhanden - einer zweiten Waschmaschine gewaschen wird.

Kosten Reinigung Oberbekleidung:

Das Bundesfinanzgericht geht bei der Schätzung der Kosten für die Reinigung der Oberbekleidung davon aus, dass bei Fremdreinigung die von der Beschwerdeführerin angegebenen Werte (für 2023) zutreffen und die Reinigung daher pro Garnitur (Jacke, Hose, Hemd/Pullover) Kosten in Höhe von € 25,00 verursacht. Ein Vergleich mit den im Internet veröffentlichten Preisen verschiedener österreichischer Reinigungsfirmen (Firmen) ergibt im Durchschnitt ähnliche, sogar leicht höhere Werte.

Hinsichtlich des Einwandes des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung zur Höhe des Preises für die Reinigung einer Arbeitsjacke ist festzuhalten, dass das Finanzamt hier eine Preisliste einer Wäscherei aus [Ort1] heranzieht. Die von der Beschwerdeführerin angeführte Wäscherei aus [Ort2] wird von der gleichen Organisation (Name) initiiert und sind die Preise lt Preisliste im Vergleich teilweise sogar niedriger. Eine telefonische Nachfrage des Richters bei der vom Finanzamt genannten Wäscherei ergeben hat, dass der dortigen Beschäftigten die Arbeitsjacken von Kaminkehrern durchaus bekannt sind (es wurde sogar ohne Zögern der Name eines Herstellers genannt, was darauf schließen lässt, dass derartige Arbeitsjacken tatsächlich auch in der Wäscherei gewaschen werden) und diese Jacken nicht unter den Begriff „Arbeitsjacke“ lt Preisliste fallen. Bei „Arbeitsjacken“ lt Preisliste würde es sich um „schürzenartige“ Kleidungsstücke aus dünnem Material (etwa eine Jacke eines Kochs) handeln, somit also um primär in Innenräumen verwendete Bekleidung. Die Reinigung einer Arbeitsjacke eines Kaminkehrers würde – so die weitere Auskunft - nach aktuellem Stand inklusive Imprägnierung ca € 25,00 betragen. Dieser Wert liegt somit nur wenig unter dem Ansatz, den die Beschwerdeführerin für die Reinigung der gesamten Oberbekleidung als gerechtfertigt ansieht. In Anbetracht des Umstandes, dass das Bundesfinanzgericht dem Vorbringen der Beschwerdeführerin folgt und bei regelmäßiger Kundenfrequenz allenfalls auch mit Preisnachlässen zu rechnen ist, erscheint der Ansatz eines höheren Wertes jedoch nicht sachgerecht.

Wird somit die Oberbekleidung in einer **Wäscherei** gewaschen und dabei berücksichtigt, dass pro Woche durchschnittlich zwischen ein und zwei Garnituren zu reinigen sind, entstehen Kosten von **wöchentlich € 25,00 bis € 50,00** für die Reinigung der Oberbekleidung.

Dem Finanzamt wird gefolgt, dass die Abgabe der Kleidungsstücke in der Reinigung und das Abholen derselben üblicherweise am Weg zur oder von der Arbeit bzw im Rahmen anderer

privater Wege erfolgt und daher keinen anzusetzenden zeitlichen Mehraufwand mit sich bringt. Einerseits ist dabei zu berücksichtigen, dass durch den Umstand, dass regelmäßig mehrere Garnituren an Arbeitskleidung zur Verfügung stehen, eine gewisse Planung der Abgabe möglich ist. Andererseits wurde unter dem Titel „Zeitaufwand“ in der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 11. September 2023 zwar auch das Abholen und Bringen der Kleidung in die Wäscherei angesprochen, für diese Position jedoch selbst von der Beschwerdeführerin offensichtlich kein nennenswerter zeitlicher Aufwand einkalkuliert. Dies ergibt sich aus den unter „Waschzeit“ angeführten Punkten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung insbesondere bei – wie im Falle von Kaminkehrern - hartnäckiger Verschmutzung auch ohne den Weg zu einer Wäscherei einen zeitlichen Aufwand von insgesamt 20 min benötigen.

Abschließend bleibt auch noch festzuhalten, dass der vom Bundesfinanzgericht geschätzte Betrag den Parteien zur Kenntnis gebracht wurde und seitens der Beschwerdeführerin keine Einwendungen erhoben wurden. Dem Einwand des Finanzamtes hinsichtlich behaupteter billigerer Preise war mit dem oben Gesagten entgegenzutreten.

Wird die Oberbekleidung hingegen in einem **Selbstbedienungswaschsalon** gereinigt, entstehen pro Waschgang inklusive maschinellm Trocknen Kosten in Höhe von ca € 11,60 (Durchschnitt aus im Internet abrufbaren Preisen der Firmen WaschPoint, Greenclean, my laundry und Wolf-Wasch-Box für das Jahr 2023). Das Bundesfinanzgericht geht analog zur Reinigung in einer Wäscherei von ein bis zwei Waschgängen pro Woche und damit gerundeten Kosten von wöchentlich zwischen € 12,00 und € 24,00 aus.

Zu berücksichtigen ist jedoch zusätzlich, dass der einzelne Wasch- und Trockengang nach den im Internet abrufbaren Informationen ca 75 Minuten dauert. Auch wenn es grundsätzlich möglich wäre, in dieser Zeit den Waschsalon zu verlassen, besteht bei einem Weggehen doch ein entsprechendes Diebstahlrisiko, weshalb davon auszugehen ist, dass üblicherweise im oder um den Waschsalon gewartet wird, was zu einem zeitlichen Mehraufwand von $1\frac{1}{4}$ bis zu 2,5 Stunden wöchentlich führt. Nach den Angaben der Beschwerdeführerin beträgt der durchschnittliche Stundenlohn eines Kaminkehrers € 14,50 für das Jahr 2023. Das Finanzamt beziffert den Stundenlohn für Arbeiter im Wäschereigewerbe für das Jahr 2010 mit € 6,63 (für die unten durchgeführte Rückrechnung hochgerechnet nach dem VPI 2005 auf das Jahr 2023 sohin mit gerundet € 9,30). Folgt man dem Ansatz des Finanzamtes ergeben sich bei einem bzw zu zwei Waschgängen ein in Kosten umgerechneter zeitlicher Mehraufwand von gerundet € 12,00 bis zu € 24,00 und sohin ein **Gesamtmehraufwand von gerundet € 24,00 bis € 46,00** wöchentlich. Auch in diesem Fall ist davon auszugehen, dass der Weg zum Waschsalon regelmäßig im Zusammenhang mit privaten Verrichtungen erfolgt, sodass ein gesonderter Aufwand für die Hin- und Rückfahrt nicht anzusetzen ist.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde gegen diese Kostenschätzung von beiden Parteien kein Einwand erhoben. Das Finanzamt hat lediglich angemerkt, dass im gegenständlichen Fall keine Reinigung in einem Waschsalon stattgefunden hat.

Letztlich sind die Kosten zu schätzen, die anfallen würden, wenn die Oberbekleidung **im Haushalt** gewaschen wird.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass im hier zu entscheidenden Fall die Reinigung der Oberbekleidung in den Streitjahren tatsächlich von den Arbeitnehmern im eigenen Haushalt durchgeführt und dafür eine zusätzliche Waschmaschine angeschafft wurde. Eine Reinigung gemeinsam mit sonstiger privater Kleidung fand nicht statt (siehe die unbestrittenen entsprechenden Aussagen der Beschwerdeführerin und des befragten Arbeitnehmers).

Das Finanzamt führt aus, dass pro Waschgang Kosten von ca € 1,00 entstehen würden und bezieht sich dabei auf einen Artikel der Kleinen Zeitung vom 9. Jänner 2023 und eine Internetseite einer deutschen Firma (www.entega.de/blog/stromverbrauch-waschmaschine).

Dabei wird von der Verwendung eines neueren Waschmaschinenmodells um € 350,00 und eines energieeffizienten Waschprogrammes ausgegangen und Kosten wie folgt angesetzt:

- Stromkosten mindestens € 0,28
- Wasserkosten mindestens € 0,20
- Anschaffungskosten rund € 0,17 und
- Waschmittelkosten durchschnittlich € 0,15 (ohne Weichspüler und Waschzusätze)

Im vorliegenden Fall ist jedoch zu berücksichtigen, dass auf Grund der starken Verunreinigung ein intensiveres Waschen und auch der Einsatz spezieller Waschmittel notwendig sind. So kostet ein Spezialwaschmittel für Arbeitskleidung (zB Waschmittel1 ca € 91,00 für 150 Waschladungen, sohin € 0,60 pro Waschladung, oder Waschmittel2 ca € 10,00 für 10 Waschladungen, sohin € 1,00 pro Waschladung) wesentlich mehr als die angenommenen € 0,15 pro Waschgang. Zusätzlich bedarf es im Regelfall einer höheren Waschtemperatur und kann nicht in einem energieeffizienten ECO-Programm gewaschen werden, was die Stromkosten und regelmäßig auch die Wasserkosten erhöht. Letztlich ist zudem nicht davon auszugehen, dass generell Waschmaschinen um „nur“ € 350,00 verwendet werden, was zu höheren zu berücksichtigenden Anschaffungskosten pro Waschgang (siehe den oben erwähnten Artikel der Kleinen Zeitung) als die angegebenen € 0,17 führt.

Geht man nun bei stark verschmutzter Bekleidung eines Kaminkehrers von einem Betrag von grob geschätzt € 2,00 pro Waschgang aus, trifft dies sicherlich eher zu, als die von Finanzamt angesetzten Kosten für einen Waschgang mit normal verschmutzter Alltagskleidung. Dieser Betrag wird analog zu den Überlegungen des Finanzamtes auch für die Jahre 2009 und 2010 angesetzt.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass das Waschen der Wäsche im eigenen Haushalt zu zeitlichen Beeinträchtigungen führt. Einerseits muss die Waschmaschine beladen und entladen werden, die nasse Wäsche aufgehängt und dann abgenommen, allenfalls gebügelt und zusammengelegt sowie eingeräumt werden. Diese Zeiten schätzt das Bundesfinanzgericht insgesamt mit ca 20 min pro Waschgang. Ausgehend vom Ansatz des Finanzamtes mit € 6,63 pro Stunde ergibt sich damit ein Betrag von € 2,21 pro Waschgang. Dazu kommt noch, dass

nach den im Internet abrufbaren Informationen die Laufzeit „Standardwaschprogramm“ über drei Stunden liegt (vgl die Modellbeschreibungen von Waschmaschinen). Bei der Verwendung intensiverer Waschprogramme mit mehrstündiger Waschzeit die Wohnung über längere Zeit zu verlassen führt im Schadensfall wegen grober Fahrlässigkeit zu Problemen mit der Versicherung (s zB <https://www.keinesorgen.at/blog/detail/warum-eine-waschmaschine-nicht-unbeaufsichtigt-laufen-sollte.html>), sodass während der Laufzeit eine doch wesentliche Beeinträchtigung im Tagesablauf besteht. Diese Beeinträchtigung bedeutet jedoch keine gänzliche Verhinderung im Tagesablauf, sondern lässt die Verrichtung von Arbeiten im Haushalt oder einfach ein „Wohnen“ zu und wird daher nicht durch einen Ansatz pro Stunde à € 6,63 (Wert des Finanzamtes für eine Stunde im Wäschereigewerbe 2009/2010), sondern durch den Ansatz eines – nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes angemessenen - Pauschalbetrages von € 10,00 pro Waschgang (= halber Stundensatz) unter dem Titel „Unannehmlichkeit der Verschmutzung“ nach der oben genannten höchstgerichtlichen Rechtsprechung berücksichtigt.

Unter der Annahme von ein bis zwei Waschgängen pro Woche und der Verwendungen einer eigenen (zweiten) Waschmaschine ergeben sich für die Jahre 2009 und 2010

Mehraufwendungen von gerundet ca € 14,00 bis € 28,00 wöchentlich. Diese setzen sich zusammen aus:

- gerundet € 2,00 Kosten pro Waschgang
- gerundet € 2,00 Zeitaufwand für Be- und Entladen, Aufhängen, Abnehmen, Bügeln und Zusammenlegen sowie Einräumen und
- € 10,00 für die Beeinträchtigung des Tagesablaufes.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde diese Kostenschätzung im Zuge der mündlichen Verhandlung als angemessen angesehen, seitens des Finanzamtes als zu hoch kritisiert und insbesondere bestritten, dass man durch die Waschgänge in der privaten Dispositionsfähigkeit eingeschränkt ist. Insbesondere letzterem kann nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes wegen des finanziellen Risikos im Schadensfall jedenfalls nicht gefolgt werden. Die höheren Kosten durch „bessere“ Waschmittel und längere Waschläufe sind evident.

Zusammengefasst ergeben sich für die Reinigung der Oberbekleidung folgende Mehraufwendungen (Schätzung für Wäscherei und Waschsalon rückgerechnet auf die Jahre 2009 und 2010 auf Basis VPI 2005) bei einer bzw zwei Wäschen in der Woche:

			Ø pro Woche
Wäscherei	2009	€ 17,00 bzw € 35,00	€ 26,00
	2010	€ 18,00 bzw € 36,00	€ 27,00

Waschsalon	2009	€ 17,00 bzw € 32,00	€ 24,50
	2010	€ 17,00 bzw € 33,00	€ 25,00
Heimwäsche	2009	€ 14,00 bzw € 28,00	€ 21,00
	2010	€ 14,00 bzw € 28,00	€ 21,00

Kosten Reinigung Unterbekleidung:

Übereinstimmend mit dem Finanzamt und der Entscheidung BFG 28.6.2022, RV/7100269/2019, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass die Unterbekleidung nicht in einer Wäscherei gereinigt wird.

Vielmehr wird diese, welche auf Grund der beruflichen Tätigkeit wesentlich stärker verschmutzt und mit Geruchsanhaftungen versehen, auf Grund des Schutzes durch die Oberbekleidung aber nicht in dem Maße wie die Oberbekleidung verunreinigt ist, in eigenen Waschgängen getrennt von der sonstigen Alltagskleidung im Haushalt, allenfalls auch in einem Waschsalon gereinigt.

Hier fällt bei der **Reinigung im eigenen Haushalt** wöchentlich ein zusätzlicher Waschgang an, weil davon auszugehen ist, dass die im Beruf getragene Unterbekleidung der Woche gemeinsam in einem (gesonderten) Waschgang gewaschen wird. Die Kosten für die Jahre 2009 und 2010 werden analog zu oben geschätzt, wobei abweichend ein höherer zeitlicher Aufwand (30 min an Stelle von 20 min) angesetzt wird, da das Be- und Entladen, Aufhängen, Abnehmen, allenfalls Bügeln, Zusammenlegen und Verräumen von einer größeren Anzahl von Kleidungsstücken länger dauert.

Kosten pro Waschgang € 2,00, Zeitaufwand € 3,00 und Abgeltung der Unannehmlichkeit € 10,00 ergeben **wöchentlich** einen Betrag von **€ 15,00**.

Alternativ ergeben sich für die Reinigung der Unterbekleidung in einem **Waschsalon** bei einem zusätzlichen Waschgang analog zu oben angestellter Schätzung Kosten von **wöchentlich € 17,00**.

Kosten Körperreinigung:

Hinsichtlich der zusätzlich anfallenden Kosten für die Körperreinigung ist vorweg festzuhalten, dass es den üblichen Bedingungen entspricht, dass seitens des Arbeitgebers Duschräumlichkeiten zur Verfügung gestellt werden und für die Reinigung lt Kollektivvertrag 30 min in die bezahlte Arbeitszeit fallen. Weiters werden seitens des Arbeitgebers zumindest eine Spezialhandwaschseife und Handtücher gestellt werden.

Wie der oben bereits erwähnten „Arbeitsanweisung: Ruß“ zu entnehmen ist, empfiehlt es sich, bereits vor Antritt der Arbeit einen Hautschutz auf Gesicht, Hals und Arme (zwischen Jacke und Handschuhen) aufzutragen, was die Körperreinigung erleichtert. Auch ein derartiger Hautschutz wird vom Arbeitgeber gestellt.

Daneben besteht auf Grund der Art der Verschmutzung ein offensichtlicher Mehraufwand an (speziellen) Dusch- und Haarreinigungsmitteln sowie in Anbetracht der Intensität der Reinigung auch hinsichtlich Hautpflegemitteln.

Im Zuge des Verwaltungsverfahrens wurden weder seitens des Finanzamtes, noch seitens der Beschwerdeführerin belastbare Aussagen zur Höhe des Mehraufwandes getroffen.

In seiner Entscheidung BFG 28.6.2022, RV/7100269/2019, hat das Bundesfinanzgericht daher als Basis für eine Schätzung auf die Daten der Statistik Austria zurückgegriffen. Auch das Finanzamt hat in seiner Eingabe vom 16. Oktober 2023 diese Daten als Grundlage herangezogen, während seitens der Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 11. September 2023 zu diesem Punkt überhaupt keine Kosten angesetzt wurden, was jedoch im Verfahren zusätzlich beantragt wurde.

Nach der „Konsumerhebung der Statistik Austria 2009/2010 – Monatliche Verbrauchsausgaben der privaten Haushalte“ findet man für Tirol unter „Verbrauchs- und Gebrauchsartikel zur Körperpflege“ Äquivalenzausgaben (gewichtete Pro-Kopf-Ausgaben) in Höhe von € 34,50.

Das Bundesfinanzgericht folgt in diesem Punkt den Angaben des Finanzamtes und setzt daher den beruflich veranlassten Mehraufwand mit 50% des Durchschnittswertes, sohin mit € 17,25 monatlich bzw (nach der Berechnung des Finanzamtes unter Berücksichtigung der arbeitsfreien Zeiten, sohin x11) mit gerundet **€ 190,00 jährlich** an.

Ein zusätzlicher Zeitaufwand von täglich zehn Minuten, wie ihn die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 11. September 2023 ansetzt, ist nicht zu berücksichtigen, da das Umkleiden zu Beginn und nach Ende der Arbeit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes mit höchstens jeweils fünf Minuten anzusetzen ist und somit in der (bezahlten) Arbeitszeit erfolgt.

Anzumerken bleibt noch, dass in der oben angeführten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 28. Juni 2022 der um 15% erhöhte statistische Wert für die gesamte Körperpflege inklusive der Kosten für damit zusammenhängende Dienstleistungen (Frisör) und elektrische Geräte angesetzt wurde, welche im Rahmen der privaten Lebensführung anfallen und durch die berufliche Tätigkeit auch nicht erhöht werden. Der vom Finanzamt gewählte Ansatz der Berücksichtigung von „lediglich“ 50% der statistischen Kosten für Verbrauchs- und Gebrauchsartikel zur Körperpflege erscheint für den gegenständlichen Themenkomplex realitätsnäher, da, wie das Finanzamt zu Recht ausführt, lediglich die berufsbedingten Mehrkosten anzusetzen sind.

Der Ansatz von € 190,00 jährlich für 2009 und 2010 wurde im Zuge der mündlichen Verhandlung von beiden Parteien außer Streit gestellt.

Zusammenfassung Schmutzzulage – angemessener Betrag jährlich:

Aus den oben dargestellten Überlegungen und Berechnungen ergibt sich, dass in den Jahren 2009 und 2010 von einem aus der Verschmutzung resultierenden wöchentlichen bzw jährlichen Mehraufwand an unmittelbaren Kosten bzw in Kosten umgerechneten Zeiten in den dargelegten Höhen auszugehen ist.

Zur Berechnung der angemessenen Höhe folgt das Bundesfinanzgericht bezüglich der Reinigung der Kleidung der Berechnungsvariante der Beschwerdeführerin (Aufwand pro Woche für 45 Wochen, wodurch die arbeitsfreien Zeiten entsprechend berücksichtigt werden), bezüglich der Körperreinigung der Berechnungsvariante des Finanzamtes (monatlicher Mehraufwand für elf Monate) was zu nachstehenden Jahresbeträgen führt:

Für das **Jahr 2009** ergibt sich ein geschätzter Gesamtaufwand von **€ 1.810,00 bis € 2.125,00**.

Für das **Jahr 2010** ergibt sich ein geschätzter Gesamtaufwand von **€ 1.810,00 bis € 2.170,00**.

Gefahrenzulage:

Unstrittig liegen keinerlei Aufzeichnungen über das zeitliche Ausmaß von Arbeiten, welche zwangsläufig zu einer Sturz- oder sonstigen Gefahr führen, vor. Die Rechtsansicht, dass die Steuerbefreiung des § 68 EStG 1988 mangels Vorliegens entsprechender Nachweise (Aufzeichnungen) bereits grundsätzlich nicht zu gewähren sei, widerspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 13.10.1999, 94/13/0008). Vielmehr kann das Fehlen von Beweismitteln dazu führen, *„dass die Abgabenbehörde die Ermittlung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes im Schätzungsweg vorzunehmen hat“*. Mit entsprechenden Tatsachenvorbringen hat sich die Abgabenbehörde und auch das Bundesfinanzgericht auseinanderzusetzen.

Tatsächlich ist es nicht bestreitbar, dass Kaminkehrer einen nicht unbeträchtlichen Teil ihrer Arbeitszeit mit dem Kehren von Kaminen verbringen und sie sich dabei regelmäßig (auch) auf Dächern befinden, was in dieser Zeit zwingend (zumindest) eine Absturzgefahr mit sich bringt. Die Beschwerdeführerin bezifferte das Ausmaß der Tätigkeit auf Dächern mit ca 50% der Arbeitszeit, was durchaus realitätsnahe erscheint, jedoch (noch) kein Überwiegen darzustellen geeignet ist.

Auf Grund der Feststellungen in diesem Verfahren und nach der allgemeinen Lebenserfahrung steht aber auch fest, dass die Kaminkehrer überwiegend während ihrer Arbeitszeit den schädlichen Einwirkungen von Ruß ausgesetzt sind. Sei es durch die überwiegende Verschmutzung von (speziell) Händen und Gesicht (diese besteht dann bis zur Reinigung nach Dienstende permanent), sei es durch das Einatmen von Rußstaub während der unmittelbaren Kehrvorgänge an Kaminen und Heizanlagen, wenn zur Wärmeerzeugung rußerzeugende Brennmaterialien verwendet werden. Hautkrebs oder zur Krebsbildung neigende Hautveränderungen durch ua Ruß sind daher nicht zu Unrecht als Berufskrankheit nach § 177

und Anlage 1 ASVG anerkannt. Einer Information der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt (Stichwort „Krebserzeugende Arbeitsstoffe/Stoffübersicht“) ist klar zu entnehmen, dass bei typischen Kaminkehrertätigkeiten in den meisten Fällen Kontakt mit Kaminkehreruß besteht, der polyzyklische aromatische Kohlenwasserstoffe (PAK) enthält. Diese werden durch Einatmen, Hautkontakt und Verschlucken in den Organismus aufgenommen und können zu Gesundheitsschäden (Kehlkopf- und Lungenkrebs, Magen- und Blasenkrebs oder Skrotalhautkrebs) führen.

Wenn das Finanzamt nunmehr ausführt, dass polyzyklische aromatische Kohlenwasserstoffe nur bei schlechter Verbrennung bzw. veralteten Technologien vorkommen würden, ist dem im vorliegenden Kontext entgegen zu halten, dass eine Gefahrenzulage das Risiko einer Gefährdung abgelten soll. Die steuerfreie Behandlung einer derartigen Zulage setzt jedoch nicht voraus, dass sich diese Gefahr auch tatsächlich in einer konkreten unmittelbaren Gefährdungssituation manifestiert (vgl. dazu BFG 11.1.2022, RV/7102510/2021, oder BFG 4.11.2015, RV/3100091/2011). Bezogen auf den vorliegenden Fall ist jedenfalls zu berücksichtigen, dass einerseits die Streitjahre bereits lange zurückliegen und daher der Technologiestand der Jahre 2009 und 2010 relevant ist, andererseits aber auch, dass bei keinem Verbrennungsvorgang gewährleistet ist, dass es sich um eine „gute“ Verbrennung handelt. Somit besteht immer die Gefahr einer schlechten Verbrennung und damit bei allen Kehrvorgängen (sei es von Kaminen oder Heizanlagen) bei Kontakt mit Ruß das Risiko polyzyklischen aromatischen Kohlenwasserstoffen und den damit verbundenen Gesundheitsrisiken ausgesetzt zu sein.

Damit steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin überwiegend während ihrer Arbeitszeit einer Absturzgefahr und/oder einer Gefahr durch die schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen ausgesetzt sind, was die steuerfreie Auszahlung einer Gefahrenzulage dem Grunde nach rechtfertigt. Dass die (teilweise) Umdeutung von als Schmutzzulage ausbezahlten Beträgen in eine Gefahrenzulage zulässig ist, ergibt sich unzweifelhaft aus dem im gegenständlichen Fall ergangenen aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes.

Hinsichtlich der auch bei einer Gefahrenzulage vorzunehmenden Angemessenheitsprüfung ist auf das durchschnittlich übliche Verhältnis Grundlohn-Gefahrenzulage und das absolute Ausmaß von Gefahrenzulagen bei vergleichbaren Tätigkeiten Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

Das Bundesfinanzgericht hat in der Ladung zur mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass auszugsweise eingesehene unterschiedliche aktuelle Kollektivverträge Gefahrenzulagen in Höhe von ca. € 100,00 monatlich enthalten. Dies wurde weder vom Finanzamt noch von der Beschwerdeführerin hinterfragt oder bestritten. Auch andere inhaltliche Einwendungen wurden nicht erhoben, weshalb das Bundesfinanzgericht aktuell einen derartigen Betrag als angemessen ansieht.

Rückgerechnet nach dem VPI 2005 ergeben sich monatliche Werte von gerundet € 70,00 für

2009 und € 71,00 für 2010. Nach der Berechnungsmethode des Finanzamtes (monatlicher Betrag x11) ergeben sich sohin angemessene Jahresbeträge von **€ 770,00 für 2009** und **€ 781,00 für 2010**.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

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.

§ 68 Abs 5 bestimmt, 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 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.

3.1.1 Schmutzzulage:

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen des EStG 1988 für die steuerfreie Auszahlung einer Schmutzzulage für Rauchfangkehrer dem Grunde nach gegeben sind. Jedoch entspricht es der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass im Rahmen des § 68 Abs 1 und 5 EStG 1988 auch eine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen ist. Dieser Prüfung wohnt ein Element der Schätzung inne und ist eine Kürzung dann vorzunehmen, wenn die Abweichung erheblich ist, dh die Regelung nach den in § 68 Abs 5 EStG 1988 genannten Vorschriften oder Vereinbarungen zu einer Höhe der Zulage führt, die außerhalb jener Bandbreite liegt, die jeder Schätzung immanent ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis VwGH 9. Juli 2021, Ra 2020/15/0114, unter Verweis auf seine Ausführungen im Erkenntnis VwGH 30. Juni 2021, Ra 2020/15/0123, das Erkenntnis des BFG 1.9.2020, RV/3100117/2015, mit welchem das Bundesfinanzgericht über die gegenständliche Beschwerde bereits entschieden hatte, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Das Bundesfinanzgericht hat somit neuerlich über die Beschwerde zu entscheiden und ist dabei an die Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes gebunden (§ 63 VwGG).

Zur Vornahme einer Angemessenheitsprüfung waren daher die Schätzungsgrundlagen, dh die Kosten, die durch die Verschmutzung **üblicherweise** anfallen und durch den Zuschlag abgegolten werden sollen, zu ermitteln. Da diesbezüglich keine konkreten Nachweise erbracht wurden bzw werden konnten, waren diese Kosten anhand der zur Verfügung stehenden Informationen und den dazu oben angestellten Überlegungen sowie unter Bewertung von Zeiten festzustellen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung ebenso deutlich zum Ausdruck gebracht hat, sind für die Beantwortung der vorliegenden Rechtsfrage lediglich die durch die Verschmutzung hervorgerufenen Mehrkosten relevant.

Wie oben dargestellt betragen die geschätzten jährlichen Mehrkosten unter Berücksichtigung der arbeitsfreien Zeiten (wie Urlaub und Feiertage) 2009 zwischen € 1.810,00 bis € 2.125,00 und 2010 zwischen € 1.810,00 bis € 2.170,00. Das ergibt unter Berücksichtigung der arbeitsfreien Zeiten monatlich zwischen € 164,55 und € 193,18 bzw € 197,27.

Wie der Verwaltungsgerichtshof weiter ausgeführt hat, entspricht ein pauschaler Betrag dem Gedanken einer Abgeltung für Verschmutzung mehr, als von der Höhe der Entlohnung abhängige Beträge. Es ist daher davon auszugehen, dass die oben genannten Beträge in ihrer Bandbreite die Grundlage für die Angemessenheitsprüfung darstellen.

Indem der Verwaltungsgerichtshof von den üblicherweise anfallenden Kosten und von einer Bandbreite der Schätzung spricht, wird auch deutlich zum Ausdruck gebracht, dass nicht die im Einzelfall anfallenden Kosten relevant sind, sondern die - unabhängig vom Einzelfall – realistischerweise möglichen üblichen Kosten. Würde nämlich im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung ein konkreter Betrag für den Einzelfall zu ermitteln sein, hätte der

Gesetzgeber den entsprechenden Sachverhalt in die Bestimmung des § 26 EStG 1988 aufgenommen, nach welcher bestimmte Zahlungen des Arbeitgebers nicht steuerbar sind, wenn ein entsprechender Nachweis vorliegt. Bei einer Steuerbefreiung sind daher pauschale Arbeitgeberzahlungen möglich, ohne dass dadurch die Steuerfreiheit zu versagen ist. Dies ist im Zusammenhang mit Zulagen umso entscheidender, als diese, wie zB bei einer Gefahrenzulage oder einer Erschwerniszulage vielfach nicht konkret bezifferbare bzw in Geld umrechenbare Belastungen betreffen.

In den Erkenntnissen VwGH 17.2.1988, 85/13/0177, und VwGH 21.10.2015, 2012/13/0084, hat der Gerichtshof die Angemessenheitsprüfung auch bei einer Gefahrenzulage bejaht; als Kriterien für diese Prüfung wurde im erstgenannten Erkenntnis auf das Verhältnis Grundlohn-Zulage und Kollektivverträge vergleichbarer Tätigkeiten verwiesen. Ebenso wurde im Erkenntnis VwGH 22.4.1998, 97/13/0163, die Berechtigung zur Angemessenheitsprüfung für alle Zulagen nach § 68 EStG 1988 konstatiert, auch wenn in den zwei letztgenannten Erkenntnissen konkrete Prüfschritte nicht aufgezeigt wurden.

Wenn der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit Schmutzzulagen auf die Angemessenheit verweist und diese an die Höhe üblicherweise anfallender Kosten knüpft, wird dadurch zum Ausdruck gebracht, dass die steuerfreie Behandlung gerade nicht ausschließlich und undifferenziert mit einem im Gesetz, im Übrigen für eine Mehrzahl von Zulagen und Zuschläge gemeinsam, normierten Höchstbetrag begrenzt ist, sondern insbesondere dann, wenn arbeitsrechtliche Vorgaben als Zweck der Zulage auf eine Abgeltung bestimmter Aufwendungen (gegenständlich lt dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Auszug aus dem Kollektivvertrag: „Abgeltung für die erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung, z.B. durch Ruß“ und Hinweis auf den zweckgebundenen Charakter) hinweisen, die Angemessenheit (Grenze für die steuerfreie Behandlung) in einem Verhältnis zu den (üblicherweise) anfallenden Aufwendungen stehen müssen. Insoweit kann der Argumentation der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie unter Hinweis darauf, dass die Zulagen Entgelte für Arbeitsleistungen darstellen, die Angemessenheit einer Zulage ausschließlich nach der Grenze des § 68 Abs 1 EStG 1988 beurteilt haben will (vgl in diesem Sinne auch BFG 1.9.2020, RV/3100117/2015, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Angemessenheitsprüfung).

Andererseits kann aber auch dem Finanzamt nicht gefolgt werden, wenn es offenbar - unter Hinweis auf die tatsächlichen Verhältnisse – die Angemessenheit der Schmutzzulage vom konkreten Einzelfall abhängig machen will. Einen Einzelfallnachweis zu fordern würde der höchstgerichtlichen Judikatur widersprechen, nach welcher von üblichen (und somit gerade nicht einzelfallabhängigen) Verhältnissen und einer Bandbreite auszugehen ist.

Nach der klaren Aussage des Gerichtshofes ist eine Steuerpflicht einer Schmutzzulage erst bei Überschreiten der Bandbreite gegeben.

Selbst wenn man im vorliegenden konkreten Fall sachverhaltsmäßig davon auszugehen hat, dass die Reinigung der Kleidung primär im eigenen Haushalt erfolgte und dies nach obigen

Darstellungen für die Jahre 2009 und 2010 „Aufwendungen“ von jeweils geschätzten € 1.810,00 mit sich bringt, ist festzuhalten, dass

- einerseits nach der genannten Rechtsprechung nicht der konkrete Aufwand im Einzelfall, sondern der übliche Aufwand die Grundlage für die Angemessenheitsprüfung darstellt und
- andererseits der (geschätzte) Aufwand (Vergleich Fremdreinigung und Selbstreinigung) innerhalb einer Bandbreite von weniger als 20% und damit innerhalb einer zu tolerierenden Bandbreite liegt.

Ausgehend von dieser angeführten Bandbreite ist daher festzustellen, dass als Schmutzzulage bezahlte Beträge von über € 2.125,00 (für 2009) bzw € 2.170,00 (für 2010) nicht mehr angemessen und daher steuerpflichtig zu behandeln sind.

3.1.2 Gefahrenzulage:

Im (auch) den vorliegenden Fall betreffenden Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es im Rahmen der Prüfung der Steuerfreiheit einer Zulage zulässig ist, einen Teil der ausbezahlten Schmutzzulage als Gefahrenzulage anzusehen, wozu Feststellungen zu treffen sind, ob die betroffenen Arbeitnehmer überwiegend unter gefährdenden Umständen gearbeitet haben.

In ihrer Eingabe vom 11. September 2023 hat die Beschwerdeführerin dazu ausgeführt, dass die Gefährlichkeit der Tätigkeit zB durch erhöhte und regelmäßige Sturzgefahr bzw Absturzgefahr oder das erhöhte Gesundheitsrisiko durch die Rußbelastung (erhöhtes Krebsrisiko) besteht. Dieser Umstand wäre offenkundig. Die Leugnung würde der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen. Das – unbestrittene – Fehlen von diesbezüglichen Aufzeichnungen wäre in diesem Zusammenhang bedeutungslos (Hinweis auf BFG 11.1.2022, RV/7102510/2021).

Festzuhalten ist vorweg, dass es tatsächlich unbestreitbar ist, dass mit Tätigkeiten auf Dächern eine Sturzgefahr untrennbar verbunden ist, was auch seitens des Finanzamtes zugestanden wird. In Anbetracht des Umstandes, dass Kaminkehrer ihre Tätigkeit jedoch nicht ausschließlich auf Dächern ausüben, sondern zB auch Öfen im Wohnungsverband oder Kellern reinigen, Leistungen zur Brandverhütung erbringen, Abgas- und Raumluftkontrollen sowie Feuerbeschauen durchführen und auch zB Ofenanschlüsse herstellen, ist ein Überwiegen der Tätigkeit auf Dächern nicht „offensichtlich“ als gegeben anzunehmen.

Es entspricht grundsätzlich der Rechtsprechung, dass bei Inanspruchnahme abgabenrechtlicher Begünstigungen eine erhöhte Mitwirkungs- und Nachweispflicht besteht (vgl zu der abgabenrechtlichen Behandlung einer Schmutzzulage VwGH 10.3.1994, 93/15/0172 mwN).

Diese besteht jedoch – wie bereits oben ausgeführt - nicht exklusiv in der Vorlage von Aufzeichnungen. Da aber die Beschwerdeführerin selbst das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit auf

Dächern mit „nur“ 50% der Arbeitszeit beziffert, kann alleine wegen dieser Tätigkeit ein zeitliches Überwiegen nicht festgestellt werden.

Andererseits bezieht sich die Beschwerdeführerin aber auch auf die Gefahr, die durch Ruß verursacht wird. Nach den von der AUVA veröffentlichten Unterlagen stellen PAK (polyzyklische aromatische Kohlenwasserstoffe), welche beispielsweise im Kaminruß vorhanden sind und durch Einatmen, Hautkontakt und Verschlucken vom Menschen aufgenommen werden, gefährliche Stoffe dar, welche zu Kehlkopf-, Lungen-, Magen- und Blasen- Hautkrebs führen können. In der Liste der Berufskrankheiten nach § 177 und Anlage 1 des ASVG finden sich Hautkrebs oder zur Krebsbildung neigende Hautveränderungen verursacht durch Ruß. Die überwiegende Verschmutzung und somit der ständige Kontakt mit potentiell gesundheitsgefährdenden Stoffen während der Arbeitszeit ist im vorliegenden Fall unstrittig gegeben.

Für das Bundesfinanzgericht bestehen somit keine Zweifel, dass mit den von Kaminkehrern zu verrichtenden Arbeiten überwiegend während der Arbeitszeit auch eine entsprechende Gefahr verbunden ist, was die steuerfreie Behandlung eines Teils der unter der Bezeichnung „Schmutzzulage“ ausbezahlten Gefahrenzulage rechtfertigt. Der Einwand des Finanzamtes, dass keine diesbezüglich einschlägigen Aufzeichnungen geführt worden wären, reicht – wie bereits oben ausgeführt - nicht aus, um die Anwendung der steuerlichen Begünstigung zu versagen.

Diese ist – ebenfalls nach den oben bereits dargestellten Überlegungen – mit € 770,00 für 2009 und € 781,00 als angemessenen Betrag zu beurteilen.

Es ist somit in diesem Punkt dem Begehren der Beschwerdeführerin dem Grunde nach zu folgen.

3.1.3 Nachversteuerung

Das Bundesfinanzgericht hat der Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 8. Feber 2022 ein Berechnungsblatt übermittelt, in welchem die sich aus den Lohnkonten ergebenden Beträge, welche als Schmutzzulage ausbezahlt wurden, dargestellt wurden. Diese Beträge, welche die Basis für die Nachversteuerung bilden, blieben unwidersprochen.

Ebenso ist festzuhalten, dass die im Lohnkonto aufscheinenden Zahlungen unter dem Titel „Zulage“ bzw „Erschw.Zul.“ steuerlich als Erschwerniszulage entsprechend Kollektivvertrag zu beurteilen sind und diese während des Prüfungsverfahrens unbeanstandet blieben. Im Rahmen des Antrages des Finanzamtes am Ende der mündlichen Verhandlung wurde ebenfalls ausschließlich eine Nachversteuerung von Teilen der Schmutzzulage begehrt.

Es ist daher - analog zur Vorgangsweise des Finanzamtes in den bekämpften Bescheiden - folgende Berechnung vorzunehmen, wobei im Jahr 2010 bei einem Dienstnehmer auf die kürzere Dauer des Dienstverhältnisses Bedacht zu nehmen ist:

Jahr	Schmutzzulage	Gefahrenzulage	gesamt
2009	2.125,00	770,00	2.895,00
2010	2.170,00	781,00	2.951,00

Die Gesamtbeträge stellen die angemessene Zulagenhöhe der jeweiligen Jahre dar und weichen gesamthaft gesehen auch nur geringfügig von der als angemessen beurteilten Schmutzzulage im seitens der Finanzverwaltung unbekämpft gebliebenen Fall zu RV/7100269/2019 ab.

Jahr 2009

Arbeitnehmer	stfr ausbezahlte Schmutzzulage	angemessene Zulagen (s.o.)	Differenz	Steuersatz	Nachforderung Lohnsteuer
3	3.168,56	2.895,00	273,56	25%	68,39
2	3.140,24	2.895,00	245,24	25%	61,31
1	2.956,96	2.895,00	61,96	25%	15,49
				Summe	145,19

Jahr 2010

1	3.115,20	2.951,00	164,20	25%	41,05
2	3.115,20	2.951,00	164,20	25%	41,05
3	3.143,52	2.951,00	192,52	25%	48,13
4	1.585,92	1.721,00	0,00	25%	0,00
				Summe	130,23

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

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 gegenständlichen Fall hat das Bundesfinanzgericht auf Grundlage des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 2021, Ra 2020/15/0114, die Höhe der durch die Verschmutzung entstehenden üblichen Kosten und die Angemessenheit einer Schmutzzulage in freier Beweiswürdigung beurteilt. Gleiches gilt für die Teile der ausbezahlten Zulage, die als Abgeltung für Gefahren beurteilt wurden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht zu beantworten.

Innsbruck, am 1. März 2024