

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kühleitner & Lochbichler Rechtsanwälte GmbH, Marktplatz 2, 5620 Schwarzach/Pongau, über die Beschwerde vom 28. Juli 2023 gegen die Haftungsbescheide gem. § 82 EStG 1988 des Finanzamtes Österreich vom 12. Juli 2023 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2020 und das Jahr 2021 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht:

I. Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 12. Juli 2023 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2020 wird als unbegründet abgewiesen.

II. Der Spruch des Haftungsbescheids vom 12. Juli 2023 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2021 wird dergestalt abgeändert, als der Betrag an Lohnsteuer, für den die Haftung gem. § 82 EStG 1988 ausgesprochen wird, nunmehr EUR 1.528,22 anstatt EUR 1.387,02 beträgt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Bei der beschwerdeführenden Partei nahm der Prüfdienst für lohnabhängige Abgaben und Beiträge als Organ des Finanzamtes Österreich eine Außenprüfung betreffend unter anderem Lohnsteuer für den Zeitraum 01. Jänner 2019 bis 31. Dezember 2021 vor. Im Rahmen dieser Außenprüfung kam der Prüfdienst für lohnabhängige Abgaben und Beiträge im Wesentlichen zu dem Ergebnis, dass die beschwerdeführende Partei ihren Arbeitnehmern monatlich eine als Schmutzzulage bezeichnete Zulage entsprechend dem Kollektivvertrag für Rauchfangkehrer für

das Bundesland Salzburg ausbezahlt habe und habe die beschwerdeführende Partei dabei 8 % des Lohns steuerfrei behandelt. Allerdings würden die steuerfrei ausbezahlten Beträge an Schmutzzulage den vom Prüfdienst für lohnabhängige Abgaben und Beiträge geschätzten Mehraufwand der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei aufgrund der mit der Tätigkeit als Rauchfangkehrer einhergehenden erheblichen Verschmutzung übersteigen und könne infolgedessen angesichts der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nur jener Teil der ausbezahlten Zulage, der den geschätzten Mehraufwand abdecke, als angemessen angesehen sowie gem. § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden. Die Differenz zu dem von der beschwerdeführenden Partei als steuerfrei behandelten Betrag an Schmutzzulage sei daher nachzuversteuern.

Ausgehend von diesem Ergebnis der Außenprüfung zog das Finanzamt Österreich die beschwerdeführende Partei mit Bescheide vom 12. Juli 2023 für die auf die Differenz zu dem vom Prüfdienst für lohnabhängige Abgaben und Beiträge als angemessen angesehenen Betrag an steuerfrei zu behandelnde Schmutzzulage entfallende Lohnsteuer hinsichtlich der Monate Februar bis Oktober und des Monats Dezember des Jahres 2020 sowie hinsichtlich der Monate Jänner bis Oktober und des Monats Dezember des Jahres 2021 gem. § 82 EStG 1988 zur Haftung heran. In der Begründung verwies das Finanzamt Österreich auf den Bericht vom 12. Juli 2023 über das Ergebnis der Außenprüfung sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Gegen diese Bescheide erhob die beschwerdeführende Partei mit Schriftsatz vom 28. Juli 2023 Beschwerde und wurde dies zusammengefasst damit begründet, dass ein bloßer Verweis auf einen Bericht zur Außenprüfung nicht den gesetzlichen Erfordernissen einer Bescheiderlassung entspreche. Darüber hinaus sei das abgeführte Beweisverfahren unvollständig und mangelhaft und hätte richtigerweise festgestellt werden müssen, dass der Aufwand der beschwerdeführenden Partei höher sei als die von der Abgabenbehörde angesetzten Beträge.

Fernerhin habe der Gesetzgeber die Steuerfreiheit von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen mit monatlich EUR 360,00 begrenzt und sei bei einer Gesamtbetrachtung der Unternehmung der beschwerdeführenden Partei ein Betrag von monatlich EUR 120,00 als angemessen einzuschätzen sowie anzuerkennen. Der Betrag von EUR 120,00 stelle nur ein Drittel der vom Gesetzgeber angesetzten Höchstgrenze dar und halte daher dieser Betrag der Angemessenheitsgrenze stand.

Am 25. August 2023 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde entsprechend dem Antrag der beschwerdeführenden Partei ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei übernahm zu Beginn des Jahres 2020 einen Rauchfangkehrerbeizirk vom Vater sowie einen weiteren Rauchfangkehrerbeizirk vom Onkel, jeweils im Bundesland Salzburg gelegen, und führte sie diese Betriebe weiter.

Aufgrund der überwiegend verrichteten Tätigkeiten als Rauchfangkehrer in Form von insbesondere Kaminkehren, Ausbrennen und Kesselreinigen erfuhren die Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei in den Jahren 2020 und 2021 eine erhebliche Verschmutzung der Person als auch eine erhebliche Verschmutzung der Arbeitsbekleidung, hinsichtlich derer von der beschwerdeführenden Partei den Arbeitnehmern zwei bis drei Garnituren zur Verfügung gestellt wurden, mit Ruß. Während sich die Arbeitnehmer nach Beendigung der Arbeiten im Betrieb der beschwerdeführenden Partei üblicherweise duschten, um sich so vom Ruß zu reinigen, und die diesbezügliche Duschmöglichkeit und die dabei verwendete Handwaschpaste von der beschwerdeführenden Partei im Betrieb bereitgestellt wurden sowie die für die Körperhygiene benötigte Zeit als Arbeitszeit behandelt wurde, mussten die Arbeitnehmer selbst für die von ihnen zur Reinigung des Körpers verwendeten übrigen Körperhygieneprodukte wie beispielsweise Duschgels, Haarshampoos, Handtücher und Bürsten, wobei zur Entfernung des Rußes keine Spezialseifen oder Spezialcremen notwendig waren, aufkommen. Ebenso mussten die Arbeitnehmer die Reinigung der Arbeitskleidung selbst vornehmen und erfolgte dies üblicherweise mittels eines Waschgangs unter Verwendung der jeweiligen privaten Waschmaschine einmal in der Woche. Hierdurch erwuchsen den Arbeitnehmern Mehraufwendungen in Höhe von monatlich EUR 17,40 für den Kauf von Duschgels, Haarshampoos, Bürsten und andere Körperhygieneprodukte zur Reinigung des Körpers vom Ruß sowie in Höhe von monatlich EUR 40,97 für das wöchentliche einmalige Waschen der Arbeitskleidung in der privaten Waschmaschine, sohin insgesamt monatlich EUR 58,37.

Zusätzlich zu der Bereitstellung der Duschmöglichkeit samt Handwaschpaste zahlte die beschwerdeführende Partei in den Jahren 2020 und 2021 unter anderem den Arbeitnehmern ***AN1***, ***AN2***, ***AN3***, ***AN4*** und ***AN5*** aufgrund der Verschmutzung mit Ruß monatlich eine in den Lohnkonten als Schmutzzulage bezeichnete Zulage entsprechend den kollektivvertraglichen Vereinbarung betreffend das Rauchfangkehrergewerbe für das Bundesland Salzburg bezüglich Schmutzzulage und wurde dabei jener Teil der ausbezahlten Zulage von der beschwerdeführenden Partei als steuerfrei behandelt, der 8 % des Bruttolohns des jeweiligen Arbeitnehmers entsprach.

Die konkreten Beträge an ausbezahlter Zulage sowie die von der beschwerdeführenden Partei in concreto als steuerfrei behandelten Beträge pro Monat und pro streitgegenständlichen Arbeitnehmer betreffend den Zeitraum Jänner 2020 bis Dezember 2021 sind in der Beilage mit

der Nummer 1 tabellarisch dargestellt und ist diese Beilage ein integraler Bestandteil der Sachverhaltsfeststellung.

Eine als Gefahren- oder Erschwerniszulage bezeichnete Zulage zahlte die beschwerdeführende Partei an die streitgegenständlichen Arbeitnehmer im Zeitraum Jänner 2020 bis Dezember 2021 nicht aus.

In den Begründungen der bekämpften Haftungsbescheide gem. § 82 EStG 1988 für die Jahre 2020 und 2021 vom 12. Juli 2023 wird auf den Bericht vom 12. Juli 2023 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen und wurde der Bericht gem. § 150 BAO vom 12. Juli 2023 über das Ergebnis der Außenprüfung der beschwerdeführenden Partei mit den Bescheiden vom 12. Juli 2023 zugestellt bzw. wurde eine Kopie der Niederschrift gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 03. Juli 2023 über die Schlussbesprechung der im Prüfungsverfahren aufgetretenen steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei überreicht, die ihrerseits wiederum der beschwerdeführenden Partei eine weitere Kopie ebendieser Kopie ausfolgte. Sowohl der Bericht vom 12. Juli 2023 als auch die Niederschrift vom 03. Juli 2023 enthalten Feststellungen des Finanzamts Österreich betreffend die ausbezahlte Zulage, den steuerfrei behandelten Anteil, die betroffenen Arbeitnehmer und Zeiträume, die mit der Tätigkeit der Arbeitnehmer einhergehende Verschmutzung und den mit der Verschmutzung einhergehenden von der Abgabenbehörde geschätzten tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer sowie Ausführungen zur Art und Weise der Schätzung des Finanzamts Österreich.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellung, dass die beschwerdeführende Partei zu Beginn des Jahres 2020 von ihrem Vater und ihrem Onkel jeweils einen Rauchfangkehrerbezug im Bundesland Salzburg übernahm und diese Betriebe fortführte, hat ihre Grundlage in den diesbezüglichen glaubhaften Ausführungen der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024.

Ebenso wurde die Sachverhaltsfeststellung, dass die beschwerdeführende Partei den Arbeitnehmern zwei bis drei Garnituren an Arbeitskleidung zur Verfügung stellte, anhand der diesbezüglichen glaubhaften Aussage der beschwerdeführenden Partei im Zuge der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024 getroffen.

Die Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der Verschmutzung der Arbeitnehmer selbst sowie die Verschmutzung der Arbeitskleidung mit Ruß aufgrund der überwiegend ausgeübten Tätigkeiten als Rauchfangkehrer basieren auf den entsprechenden glaubhaften Parteivorbringen, den vorgelegten Auszügen aus den Kehrtagebüchern, denen die Art der Arbeiten sowie deren Häufigkeit entnommen werden konnten, sowie auf der Aussage des als Zeugen einvernommenen ehemaligen Arbeitnehmers der beschwerdeführenden Partei

AN3, wonach man bei den vorgenommenen Tätigkeiten in Form von Kaminkehren, Ausbrennen und Kesselreinigung sehr schwarz vom Ruß sei.

Ebenso fußen die Sachverhaltsfeststellungen, wonach die beschwerdeführende Partei den Arbeitnehmern eine Duschmöglichkeit zur Verfügung stellte, sich die Arbeitnehmer nach Beendigung der Arbeiten üblicherweise im Betrieb der beschwerdeführenden Partei duschten, um sich so vom Ruß zu reinigen, die beschwerdeführende Partei die hierbei verwendete Handwaschpaste bereitstellte, diese Waschzeit als Arbeitszeit galt, es keiner Spezialseife oder speziellen Körpercremen zur Entfernung des Rußes bedurfte und die Arbeitnehmer selbst für das Duschgel aufkommen mussten, auf den diesbezüglichen Aussagen des Zeugen ***AN3***, in denen der Zeuge unter anderem auch ausführte, dass sich auch sein Kollege ***AN2*** im Betrieb der beschwerdeführenden Partei geduscht hätte.

Diese Aussagen des ***AN3*** stimmen mit den Antworten des als weiteren Zeugen einvernommenen ehemaligen Arbeitnehmer ***AN4*** überein, wonach dieser und die anderen Kollegen in der Firma während der Arbeitszeit geduscht hätten, Seife bereits vor Ort gewesen sei, der Schmutz mit herkömmlicher Seife entfernt werden habe können und keine Spezialreinigungsmittel notwendig gewesen seien, und dienen diese mit den Aussagen des ***AN3*** übereinstimmenden Antworten des ***AN4*** somit als weiteres Beweismittel für die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Duschmöglichkeit im Betrieb der beschwerdeführenden Partei, die üblicherweise erfolgte Nutzung dieser Duschmöglichkeit durch die Arbeitnehmer, die Bereitstellung von Handwaschpaste durch die beschwerdeführende Partei sowie die Entfernbarkeit von Ruß ohne Zuhilfenahme von Spezialseifen bzw. Spezialreinigungsmittel.

Diese Zeugenaussagen decken sich ferner mit den glaubhaften Aussagen der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024, wonach diese den Arbeitnehmern eine Duschmöglichkeit zur Verfügung stellen müsse und sie in diesem Zusammenhang den Arbeitnehmern lediglich eine Handwaschpaste und keine sonstigen Körperhygieneprodukte, wie Duschgel, Haarshampoo, Schwämme, Bürsten und Handtücher bereitstelle.

Insoweit die beschwerdeführende Partei in der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024 in Bezug auf die Arbeitnehmer ***AN5*** und ***AN1*** hingegen aussagte, dass sich diese zwei Arbeitnehmer im Gegensatz zu den übrigen streitgegenständlichen Arbeitnehmern nicht im Betrieb geduscht hätten, wird ihr kein Glaube geschenkt, zumal sich die beschwerdeführende Partei mit dieser Aussage in Widerspruch zu ihrem Vorbringen setzte, wonach mit der Tätigkeit ihrer Arbeitnehmer als Rauchfangkehrer eine erhebliche Verschmutzung der Person einhergehe. So konnten keine Gründe erkannt werden, weshalb sich diese zwei Arbeitnehmer nicht wie die übrigen Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei nach Beendigung der Arbeiten im Betrieb der beschwerdeführenden Partei

üblicherweise geduscht haben sollten, um sich so von der erheblichen Verschmutzung des Körpers mit Ruß zu reinigen, und spricht insbesondere die allgemeinen Lebenserfahrung dafür, dass erheblich verschmutzte Arbeitnehmer von einer Möglichkeit, sich im Betrieb während der Arbeitszeit duschen zu können, üblicherweise Gebrauch machen würden.

Die Widersprüchlichkeit dieser Aussage ergibt sich obendrein auch aus der in diesem Zusammenhang getätigten Aussage der beschwerdeführenden Partei, wonach sich der Arbeitnehmer ***AN5*** nach Beendigung der Arbeiten im Betrieb der beschwerdeführenden Partei nur die Hände wasche und sich eine frische Bekleidung anziehe. Vor dem Hintergrund der vorgebrachten erheblichen Verschmutzung der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei mit Ruß spricht abermals die allgemeine Lebenserfahrung dagegen, dass sich ein erheblich mit Ruß verschmutzter Arbeitnehmer nach Beendigung der Arbeiten lediglich die Hände waschen und sich im Anschluss ohne Reinigung der übrigen mit Ruß verschmutzten Körperteile eine frische Bekleidung anziehen würde.

Ausgehend von diesen Überlegungen zur Glaubhaftigkeit der Aussagen der beschwerdeführenden Partei betreffend die Verwendung der Duschmöglichkeit durch ihre Arbeitnehmer sowie unter Berücksichtigung des Umstands, dass mit der Tätigkeit der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei als Rauchfangkehrer eine erhebliche Verschmutzung der Person mit Ruß einherging, und der Aussagen der Zeugen ***AN3*** und ***AN4*** zu der Verwendung der von der beschwerdeführenden Partei zur Verfügung gestellten Duschmöglichkeit durch ebenjene bzw. durch die Kollegen, erschien es dem Gericht daher naheliegender, dass sämtliche Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei nach Beendigungen der Arbeiten üblicherweise von der Möglichkeit, sich während der Arbeitszeit im Betrieb der beschwerdeführenden Partei duschen zu können, Gebrauch machten, um sich so von der erheblichen Verschmutzung der Person mit Ruß zu reinigen, als dass sich zwei dieser Arbeitnehmer nach Beendigung der verschmutzenden Arbeiten nicht geduscht hätten bzw. einer sich nur die Hände gewaschen und sich dann ohne Reinigung der übrigen mit Ruß verschmutzten Körperteile eine frische Bekleidung angezogen hätte.

An dieser Stelle ist sodann anzumerken, dass es nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu § 167 Abs. 2 BAO genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH vom 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044). Angesichts dieser Rechtsprechung genügte die der Möglichkeit, dass sich sämtliche Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei üblicherweise nach Beendigung der Arbeiten im Betrieb der beschwerdeführenden Partei duschten, um sich so von der erheblichen Verschmutzung mit Ruß zu reinigen,

zukommende höhere Wahrscheinlichkeit aus, um ebendiese Möglichkeit auf Grundlage der obig angeführten Zeugenaussagen als erwiesen anzunehmen.

Neben den übereinstimmenden Aussagen der Zeugen betreffend die Duschmöglichkeit und das üblicherweise erfolgte Duschen im Betrieb der beschwerdeführenden Partei durch die Arbeitnehmer sowie das Ausmaß der Bereitstellung von Körperhygieneprodukten durch die beschwerdeführende Partei sagten die Zeugen ebenso übereinstimmend aus, dass sie die Arbeitskleidung unter Verwendung der privaten Waschmaschine selbst gereinigt hätten. Diesbezüglich kann insbesondere der Aussage des ***AN3*** zur Häufigkeit des Waschens entnommen werden, dass sowohl er als auch sein Kollege die Arbeitskleidung am Freitag zum Waschen mit nach Hause sowie am Montag gereinigt wieder in die Arbeit mitgenommen hätten, und basiert die Feststellung, dass die Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei ihre Arbeitskleidung üblicherweise einmal in der Woche unter Verwendung der jeweiligen privaten Waschmaschine gereinigt haben, auf ebendieser Aussage.

Dass den Aussagen des ***AN3*** Glauben geschenkt wird beruht vor allem auf dem Umstand, dass dieser insgesamt 15 Jahre lang in dem von der beschwerdeführenden Partei übernommenen Betrieb tätig war, mit Ausnahme von Bürotätigkeiten sämtliche Arbeiten in diesem Betrieb ausgeübt hatte und somit über jahrelange unmittelbare Erfahrung zur Verschmutzung der Person und der Arbeitskleidung aufgrund der Tätigkeit als Rauchfangkehrer mit Ruß sowie die hierdurch notwendigen Reinigungsmaßnahmen verfügt. Außerdem gestand die beschwerdeführende Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024 in Bezug auf die Aussagen des ***AN3*** selbst ein, dass die Aussagen des ***AN3***, ausgenommen dessen Ausführungen zur ausgeübten Tätigkeit der Feuerbeschauung und der Befundung im Betrieb der beschwerdeführenden Partei, der Wahrheit entsprechen würden. Aus diesem Eingeständnis ergibt sich zwangsweise ferner, dass auch die mit den Aussagen des ***AN3*** übereinstimmenden Aussagen des ***AN4*** der Wahrheit entsprechen müssen und war daher auch dem Zeugen ***AN4*** Glauben zu schenken.

Insoweit die beschwerdeführende Partei mit dem Vorbringen, dass die einvernommenen Zeugen „nicht im Guten aus dem Arbeitsverhältnis ausgeschieden seien“, den Zweck zu verfolgen gedachte, Zweifel an der Glaubwürdigkeit der einvernommenen Zeugen hervorzurufen, blieb ihr der Erfolg versagt. Dies erschließt sich zum einen daraus, dass aufgrund der Zeugenaussagen allein auf die vom Finanzamt Österreich mit den beschwerdegegenständlichen Bescheiden geltend gemachten Nachforderungsbeträge nicht geschlossen werden kann, sondern es dazu die weiteren Überlegungen des Finanzamts Österreich zu den monatlichen Kosten betreffend Körperhygieneprodukte und Reinigung der Arbeitskleidung bedarf, die den Zeugen allerdings unbekannt blieben. Den Zeugen waren daher die Auswirkungen ihrer Aussagen sowohl allgemein als auch ziffernmäßig nicht bekannt und konnte eine allfällige Schädigungsabsicht der Zeugen in Bezug auf die beschwerdeführende

Partei, die unter Umständen Zweifel an der Glaubwürdigkeit der befragten Zeugen aufrufen hätte können, unter diesen Umständen nicht erkannt werden.

Ferner ist an dieser Stelle anzumerken, dass beide Zeugen im Rahmen ihrer Einvernahme von sich aus bekanntgaben, dass die Beendigung der Dienstverhältnisse deswegen erfolgt sei, weil es von beiden Seiten bzw. mit der Chefetage nicht gepasst habe. Die einvernommenen Zeugen haben somit weder den Grund für die Beendigung der Dienstverhältnisse verschwiegen, noch legte die beschwerdeführende Partei mit ihren Schilderungen in der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024 zu den Gründen des Ausscheidens der Zeugen aus dem Arbeitsverhältnis gewichtige Anhaltspunkte dar, die berechtigte Zweifel am Wahrheitsgehalt der Aussagen der Zeugen hervorrufen hätten können.

Zum anderen fehlt es den Zeugenaussagen bereits dem Grunde nach an der Eignung, eine „Schädigung“ der beschwerdeführenden Partei herbeizuführen, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs der Arbeitgeber, wenn er wegen zu wenig bezahlter Lohnsteuer in Anspruch genommen wird, gem. § 1358 ABGB insoweit in die Rechte des Gläubigers eintritt und infolgedessen zivilrechtlich befugt ist, vom Arbeitnehmer den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern, sodass dem Arbeitnehmer im Ergebnis nur der Nettobetrag (nach Abzug der darauf entfallenden Lohnsteuer) verbleibt (VwGH vom 10.03.2016, Ra 2015/15/0021). Ein finanzieller „Schaden“ der beschwerdeführenden Partei aufgrund der Aussagen der Zeugen kann somit in Anbetracht dieser Rechtsprechung nicht vorliegen, tritt doch die beschwerdeführende Partei mit einer allfälligen Inanspruchnahme für zu wenig bezahlte Lohnsteuer in Bezug auf die ausbezahlte Zulage gem. § 1358 ABGB automatisch in die Stellung des Bunds als Gläubiger ein und ist sie zivilrechtlich in der Lage, von den Personen, hinsichtlich deren Lohnsteuer sie zur Haftung herangezogen wird, Ersatz zu verlangen.

Angesichts dieser Überlegungen war allein die Art und Weise der Beendigung der Arbeitsverhältnisse der als Zeugen befragten ehemaligen Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei nicht geeignet, Zweifel beim erkennenden Gericht in Bezug auf den Wahrheitsgehalt der von diesen Zeugen getätigten entscheidungsrelevanten Aussagen hervorzurufen.

Zur Höhe des tatsächlichen üblichen monatlichen Sach- und Zeit(mehr)aufwands der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei aufgrund der Reinigung des Körpers und der Arbeitskleidung von der Verschmutzung mit Ruß, die durch die Arbeiten als Rauchfangkehrer bedingt war, gilt es vorweg anzumerken, dass die Abgabenbehörde und in weiterer Folge das Bundesfinanzgericht nach § 184 Abs. 1 BAO die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen haben, wenn diese nicht ermittelt oder berechnet werden können. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Hinsichtlich des festgestellten tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwands der Arbeitnehmer in Bezug auf die Körperhygiene aufgrund der Verschmutzung der Person mit Ruß ist vor diesem Hintergrund auszuführen, dass das Finanzamt Österreich den Sachmehraufwand der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei unter Zuhilfenahme der Konsumerhebung der Statistik Austria 2019/20 mit monatlich EUR 17,40 geschätzt hat und ergibt sich dieser Betrag anhand des auf der Seite 137 in der Konsumerhebung 2019/20 ausgewiesenen durchschnittlichen Äquivalenzbetrags für Ver- und Gebrauchsartikel für Körper- und Schönheitspflege für das Bundesland Salzburg in Höhe von EUR 34,80 unter Berücksichtigung eines Abschlags in Höhe von 50 %. Die grundsätzliche Heranziehung der Werte aus der Konsumerhebung 2019/20 der Statistik Austria erscheinen dem Gericht nachvollziehbar sowie sachgerecht, handelt es sich doch bei dem in der Konsumerhebung 2019/20 ausgewiesenen Betrag um die tatsächlichen, üblichen und durchschnittlichen Ausgaben, die einer Person im Bundesland Salzburg in Bezug auf Ver- und Gebrauchsartikel für Körper- und Schönheitspflege in den Jahren 2019/20 allgemein erwachsen.

Dass von diesem Äquivalenzbetrag in weiterer Folge ein Abschlag in Höhe von 50 % vorgenommen wurde, erscheint dem Gericht als sachdienlich, zumal der in der Konsumerhebung 2019/20 ausgewiesene Betrag auch Ver- und Gebrauchsartikel der Schönheitspflege umfasst, die jedenfalls nicht als Teil des Sachmehraufwands der Arbeitnehmer betreffend die Körperhygiene aufgrund der Verunreinigung durch Ruß anzusehen sind. Darüber hinaus stellte die beschwerdeführende Partei ihren Arbeitnehmern eine Handwaschpaste zur Reinigung der Hände zur Verfügung, was logischerweise eine Verringerung des Aufwands der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei für die Anschaffung von Körperhygieneprodukte zur Auswirkung haben musste, und ist zudem nur der Sachmehraufwand der Arbeitnehmer für die Körperhygiene, der diesen durch die verschmutzende Tätigkeit als Rauchfangkehrer erwuchs, im Rahmen der Beurteilung der Angemessenheit der Steuerfreiheit der Zulage von Relevanz und nicht auch allfällige übrigen Ausgaben der Arbeitnehmer für die Körperhygiene, die in keinem Zusammenhang mit der Verschmutzung mit Ruß stehen. Die geschätzten EUR 17,40 verstehen sich somit als zusätzliche Ausgaben der Arbeitnehmer zu deren übrigen nicht mit der Verschmutzung mit Ruß in Zusammenhang stehenden Körperhygieneausgaben.

Fernerhin verbleibt selbst nach der Berücksichtigung eines Abschlags von 50 % noch ein Betrag von monatlich EUR 17,40, der den tatsächlich üblichen Sachmehraufwand der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei zur Reinigung des Körpers von Ruß pro Monat darstellt, und entspricht dieser Betrag mehr als das Dreifache der vom Zeugen ***AN3*** genannten monatlichen Kosten in Höhe von EUR 5,00 für den Kauf von Duschgel. Diese Überschreitung erweist sich allerdings nicht als problematisch, trägt doch der Ansatz eines monatlichen Betrags von EUR 17,40 für den Sachmehraufwand der Arbeitnehmer betreffend die Körperhygiene aufgrund der Verschmutzung mit Ruß dem Umstand Rechnung, dass die Arbeitnehmer unterschiedliche Präferenzen in Hinblick auf die jeweils verwendeten Duschgels

bzw. Haarshampoos, die Anzahl der verwendeten Hygieneprodukte sowie die Intensität der Verwendung der benötigten Körperhygieneprodukte hatten und neben dem vom Zeugen angesprochenen Duschgel auch noch fallweise Bürsten und/oder Schwämme erwarben.

Dieser vom Finanzamt Österreich gewählte Ansatz von monatlich EUR 17,40 für den Sachmehraufwand der Arbeitnehmer hinsichtlich der Körperhygiene bedingt zudem, dass auf das Argument in der Beschwerde, wonach nach allgemeiner Lebenserfahrung mit einer Flasche Duschgel im Wert von EUR 5,00 alle zwei Monate nicht das Auslangen gefunden werden könne, nicht weiter einzugehen war, da das Finanzamt Österreich im Rahmen der obig dargestellten Vorgehensweise zur Schätzung des Sachmehraufwands nicht von einem Duschgel à EUR 5,00 alle zwei Monate ausging.

In Anbetracht dieser Überlegungen sah sich das Bundesfinanzgericht nicht veranlasst, von der Schätzung des Finanzamts Österreich in Bezug auf den Sachmehraufwand der Arbeitnehmer aufgrund deren Verschmutzung mit Ruß in Bezug auf die Körperhygiene abzugehen und basiert daher der festgestellte Sachmehraufwand auf ebendieser Schätzung.

Ein zeitlicher Mehraufwand in Bezug auf die Körperhygiene war im gegenständlichen Fall nicht anzusetzen, konnten sich doch die Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei im Betrieb duschen und wurde die hierfür benötigte Zeit als bezahlte Arbeitszeit erfasst. Ein allfälliger Zeitmehraufwand der Arbeitnehmer aufgrund der Körperhygiene erfuhr daher bereits durch die Erfassung des Duschens als bezahlte Arbeitszeit Abdeckung.

Zum tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei hinsichtlich der rußverschmutzten Arbeitskleidung ist vorab anzumerken, dass entsprechend den obigen Ausführungen zu den Zeugenaussagen hinsichtlich der Art und Weise sowie der Häufigkeit der Reinigung der Arbeitskleidung durch die Arbeitnehmer bei der Ermittlung des in diesem Zusammenhang angefallenen tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwands der Arbeitnehmer von üblicherweise einem Waschgang pro Woche unter Verwendung der privaten Waschmaschine auszugehen war. Insoweit das Finanzamt Österreich den sich hierdurch ergebenden Sachmehraufwand der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei unter Zugrundelegung eines Artikels der kleinen Zeitung, der sich wiederum auf einen Artikel des Verlags ÖKO-Test Verlag GmbH & Co KG beruft (abrufbar unter https://www.oekotest.de/geld-versicherungen/Was-kostet-eigentlich-1x-Waschewaschen--30-Cent-90-Cent-oder-3-Euro_13395_1.html), mit EUR 1,00 pro Waschgang schätzte, konnte daran keine Fehlerhaftigkeit erkannt werden. Wiewohl im Rahmen des Artikels des Verlags ÖKO-Test Verlag GmbH & Co KG die Kosten für einen Waschgang auf Basis von durchschnittlichen Strom-, Wasser- und Waschmittelkosten betreffend Deutschland ermittelt wurden, sind diese Ausführungen ebenso auf Österreich übertragbar, zumal sich zum einen die im Artikel herangezogenen Beträge im niedrigstelligen

Cent-Bereich befinden und allfällige Preisunterschiede zwischen Österreich und Deutschland somit nur marginalen Einfluss auf das Ergebnis haben können.

Zum anderen kam der Verlag in dieser Publikation zu dem Ergebnis, dass die Kosten für einen Waschgang mit 77,5 Cent bei Neugeräten sowie mit 89 Cent bei Altgeräten anzusetzen seien. Im gegenständlichen Fall setzte das Finanzamt Österreich im Zuge der Schätzung jedoch mit EUR 1,00 höhere Waschkosten pro Waschgang an als der Verlag und sind damit allfällige mögliche Preisunterschiede zwischen Österreich und Deutschland in Bezug auf Strom, Wasser und Waschmittel, die zulasten der Arbeitnehmer vorliegen könnten, ausreichend abgedeckt. Der Sachmehraufwand der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei für die Reinigung der Arbeitskleidung betrug demnach bei 4,33-mal Waschen pro Monat zu je EUR 1,00 monatlich EUR 4,33.

Zum Zeitmehraufwand infolge der Reinigung der Arbeitsbekleidung von Ruß war dem Finanzamt Österreich nicht entgegenzutreten, wenn es die für monatlichen 4,33 Waschgänge aufgewandte Zeit der Arbeitnehmer für das Sortieren der Wäsche, Be- und Entladen der Waschmaschine, das Aufhängen der Wäsche zum Trocknen und sonstige allfällige im Rahmen des Waschvorgangs gesetzte Schritte der Arbeitnehmer anhand der Lebenserfahrung mit vier Stunden geschätzt hat und dementsprechend in weiterer Folge unter Heranziehung des Stundenlohns in der höchsten Lohngruppe gem. der kollektivvertraglichen Vereinbarungen betreffend das Textilreinigungsgewerbe für das Jahr 2021 in Höhe von EUR 9,16 zu einem Zeitmehraufwand der Arbeitnehmer in Höhe von monatlich EUR 36,64 gekommen ist. Der von der Abgabenbehörde geschätzte Zeitmehraufwand der Arbeitnehmer in Zusammenhang mit der Reinigung der Arbeitskleidung mit Ruß in Höhe von EUR 36,64 pro Monat war daher vom Gericht zu übernehmen.

Abschließend ist in Bezug auf die Schätzung des tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwands noch anzumerken, dass einer jeden Schätzung ein Unsicherheitsfaktor innewohnt und es Ziel einer Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH vom 20.04.2004, 2003/13/0165; vom 11.06.2021, Ro 2020/13/0005). Diese der Schätzung innewohnende Ungenauigkeit hat sodann derjenige hinzunehmen, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt (VwGH vom 11.06.2021, Ro 2020/13/0005; vom 27.01.2016, 2012/13/0068).

Indem das Finanzamt Österreich ihrer Schätzung des tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwands die Zeugenaussagen, die Konsumerhebung 2019/20 der Statistik Austria sowie die Artikel zu den Kosten eines Waschgangs zugrunde legte, hat es der Zielsetzung dieser Schätzung, den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei aufgrund der Verschmutzung mit Ruß möglichst nahe zu kommen, entsprochen. Allfällige substantiierte, für die Schätzung relevanten Behauptungen, auf die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs einzugehen gewesen wäre

(VwGH vom 27.01.2016, 2012/13/0068), brachte die beschwerdeführende Partei im Verfahren hingegen nicht vor, sondern begnügte sie sich mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen, dass der Sachverhalt unrichtig bzw. fehlerhaft sei, ohne dabei konkret darzulegen, welche Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamts Österreich aufgrund welcher Umstände inwieweit fehlerhaft seien bzw. welche entscheidungsrelevanten Sachverhaltsfeststellungen das Finanzamt Österreich unterlassen hätte.

Obendrein vermochte die beschwerdeführende Partei mit ihrem pauschalen Ansatz von monatlich EUR 120,00 an als angemessen anzuerkennender Schmutzzulage, insofern dieser Betrag auch als tatsächlicher üblicher Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei aufgrund der Verschmutzung mit Ruß verstanden werden soll, jedenfalls nicht aufzuzeigen, dass dieser Pauschalbetrag den wahren tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer aufgrund der Verschmutzung mit Ruß näher kommen würde, als der vom Finanzamt Österreich auf Grundlage der Zeugenaussagen, der Konsumerhebung 2019/20 der Statistik Austria sowie der Artikel zu den Kosten eines Waschgangs geschätzte Betrag an tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand in Höhe von EUR 58,37.

Ferner ist zu dem im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024 erstmals gestellten Antrag der beschwerdeführenden Partei auf Bestellung eines fachkundigen Sachverständigen aus dem Fach Wäscherei und Reinigung zum Beweis dafür, dass ein Sach- und Zeit(mehr)aufwand im Bereich Rauchfangkehrergewerbe jedenfalls einen Mehraufwand über den von Seiten des Finanzamts Österreich im freien Ermessen festgelegten Betrag von EUR 58,37 pro Monat hervorrufe und insbesondere der für Körperpflege festgelegte Bedarf einen monatlichen Mehrbedarf von EUR 17,40 übersteige, festzuhalten, dass von der Aufnahme ebendieses Beweises mit einem in der mündlichen Verhandlung ergangenen Beschluss des Gerichts wegen Verletzung der der beschwerdeführenden Partei zukommenden Verfahrensförderungspflicht gem. § 183 Abs. 3 BAO iVm § 270 BAO abgesehen wurde, da die beschwerdeführende Partei keine objektiven Umstände darlegen konnte, weshalb dieser Beweisantrag nicht spätestens unmittelbar nach Erhalt des Vorlageberichts vom 25. August 2023, geschweige denn im Laufe der erfolgten Außenprüfung oder im Rahmen der Beschwerde, gestellt werden hätte können. Diese Ablehnung entspricht den Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2022, wonach ein Verstoß gegen die Verfahrensförderungspflicht iSd § 270 Abs. 2 (bereits) dann vorliegt, wenn aus objektiver Sicht keine sachlichen Gründe dafür vorliegen, dass im Verfahren eingebrachte Beweisanträge nicht schon bereits in einem früheren Verfahrensstadium, etwa bereits im abgabenbehördlichen Verfahren oder spätestens nach Bekanntgabe des Vorlageberichts (§ 265 Abs. 3) eingebracht hätten werden können (ErläutRV 1534 BlgNR 27. GP 36).

Insofern der Vertreter der beschwerdeführenden Partei in diesem Zusammenhang in der mündlichen Verhandlung vorbrachte, dass der zu beurteilende Sachverhalt von amtswegen

festzustellen sei und weder das Finanzamt Österreich noch das Bundesfinanzgericht über die nötige Fachkunde verfüge, sodass von amtswegen ein berufskundiger Sachverständiger beizuziehen sei, ist dem entgegenzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ein Sachverständiger dem Verfahren nur dann zwingend beizuziehen ist, wenn die Aufnahme eines Beweises durch einen Sachverständigen notwendig ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Erfahrung und das Fachwissen der entscheidenden Behörde oder des entscheidenden Gerichts zur Beantwortung von im Verfahren auftauchenden und zu lösenden Fachfragen nicht ausreichen oder sie sich die notwendige Kenntnis nicht anderweitig aneignen können (VwGH vom 25.10.1995, 93/15/0119; vom 14.09.2017, Ra 2016/15/0015). Die Behauptung mangelnder Kenntnisse des Bundesfinanzgerichts bzw. der Abgabenbehörde allein ist allerdings nicht ausreichend, um das Fehlen entsprechender Fachkenntnisse aufzuzeigen (VwGH vom 14.09.2017, Ra 2016/15/0015). Dieser Rechtsprechung folgend vermochte die beschwerdeführende Partei mit ihrer allgemein gehaltenen Behauptung, dass weder das Finanzamt Österreich noch das Bundesfinanzgericht über die nötige Fachkunde verfügen würden, somit keine fehlende Fachkenntnis des Gerichts bzw. des Finanzamt Österreichs in Bezug auf die Schätzung des tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwands der Arbeitnehmer aufgrund deren Verschmutzung mit Ruß aufzuzeigen, die allenfalls eine zwingende Beiziehung eines Sachverständigen zur Auswirkung gehabt hätte, zumal das Finanzamt Österreich der Schätzung des tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwands die Aussagen der einvernommenen Zeugen, Artikel über die Kosten eines Waschgangs sowie die Konsumerhebung 2019/20 der Statistik Austria zugrunde gelegt hat.

Zudem ist bezüglich der von Seiten der Vertretung der beschwerdeführenden Partei vorberachten Amtswegigkeit der Ermittlung des zu beurteilenden Sachverhalts auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu verweisen, wonach es sich bei der in § 68 EStG 1988 normierten Steuerbefreiung um eine steuerliche Begünstigung handelt und tritt bei Verfahren um die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH vom 26.01.2006, 2002/15/0207; vom 28.10.2004, 2000/15/0054). Dieser ihr zukommenden Verpflichtung wurde die beschwerdeführende Partei in Bezug auf die für die Inanspruchnahme der in § 68 EStG 1988 normierten Begünstigung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Steuerfreiheit von Schmutzzulagen notwendige Voraussetzung des Vorliegens eines sachlich vertretbaren Zusammenhang zwischen dem Ausmaß der Verschmutzung und der gewährten Zahlung mit ihrem pauschal gehaltenen Vorbringen, dass der von ihr angesetzte Betrag von EUR 120,00 monatlich jedenfalls als angemessen zu beurteilen sei, nicht gerecht. So erschließt sich aus einem rein so pauschal gehaltenen Vorbringen weder einwandfrei noch unter Ausschluss jeden Zweifels, dass den Arbeitnehmern der beschwerdeführenden Partei aufgrund der Verschmutzung mit Ruß ein

tatsächlicher üblicher Sach- und Zeit(mehr)aufwand in Höhe von monatlich EUR 120,00 erwachsen wäre und dementsprechend ein sachlich vertretbarer Zusammenhang zwischen dem von der beschwerdeführenden Partei als angemessen angesehenen Betrag in Höhe von monatlich EUR 120,00 und dem tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer aufgrund der Verschmutzung vorliegen würde.

Die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Zahlung einer monatlichen als Schmutzzulage bezeichneten Zulage an die Arbeitnehmer ***AN1***, ***AN2***, ***AN3***, ***AN4*** und ***AN5*** sowie das Ausmaß der steuerfrei behandelten Beträge wurden wiederum anhand des vorgelegten Auszugs betreffend die kollektivvertragliche Vereinbarung über die Höhe der monatlichen Schmutzzulage im Rauchfangkehrergewerbe für das Bundesland Salzburg und den vorgelegten Jahreslohnkonten der beschwerdeführenden Partei hinsichtlich der genannten Arbeitnehmer getroffen. So konnte den vorgelegten Jahreslohnkonten zum einen jeweils auf der Seite 3 unter der Nummer 108 der monatlich ausbezahlte und von der beschwerdeführenden Partei steuerfrei behandelte Betrag an als Schmutzzulage bezeichneter Zulage und unter der Nummer 124 der monatlich ausbezahlte und von der beschwerdeführenden Partei steuerpflichtig behandelte Betrag an als Schmutzzulage bezeichneter Zulage entnommen werden.

Zum anderen zeigte sich anhand einer Gegenüberstellung der auf der Seite 3 der jeweiligen vorgelegten Jahreslohnkonten unter der Nummer 108 ausgewiesenen Beträge an steuerfrei behandelter Zulage und der darüber unter „Lohn/Gehalt“ ausgewiesenen Beträge, dass von der monatlich an die genannten Arbeitnehmer ausbezahlten Zulage mit Ausnahme betreffend den Monat November ein Anteil in Ausmaß von 8 % des unter „Lohn/Gehalt“ ausgewiesenen Betrags von der beschwerdeführenden Partei als steuerfrei behandelt wurde und stellt dies die Grundlage für die entsprechende Sachverhaltsfeststellung dar.

Fernerhin ergibt sich aus der Addierung der in den vorgelegten Jahreslohnkonten unter den Nummern 108 und 124 ausgewiesenen Beträgen der jeweilige Gesamtbetrag an ausbezahlter Zulage pro Monat und pro Arbeitnehmer und ist dieser Gesamtbetrag stets ident mit den laut vorgelegten Auszug betreffend die kollektivvertraglichen Vereinbarungen für das Rauchfangkehrergewerbe für das Bundesland Salzburg vereinbarten Beträgen an Schmutzzulage und basiert die entsprechende Sachverhaltsfeststellung, dass die beschwerdeführende Partei den Arbeitnehmern eine als Schmutzzulage bezeichnete Zulage in Höhe der kollektivvertraglichen Vereinbarungen zahlte, auf ebendiesem Umstand.

Zudem ergab sich aus den vorgelegten Jahreslohnkonten und dem vorgelegten Auszug betreffend die kollektivvertraglichen Vereinbarungen für das Rauchfangkehrergewerbe für das Bundesland Salzburg, dass die beschwerdeführende Partei an die streitgegenständlichen Arbeitnehmer in dem Zeitraum Jänner 2020 bis Dezember 2021 neben der als Schmutzzulage bezeichneten Zulage keine weitere als Gefahren- oder Erschwerniszulage bezeichnete Zulage

ausbezahlt hat, finden sich doch in den Jahreslohnkonten keine Vermerke über die Auszahlung einer als Gefahren- oder Erschwerniszulage bezeichnete Zulage und beinhalten die vorgelegten kollektivvertraglichen Vereinbarungen für das Rauchfangkehrergewerbe für das Bundesland Salzburg nur eine Schmutzzulage und keine Gefahren- und/oder Erschwerniszulage.

Obendrein bilden die vorgelegten Jahreslohnkonten der genannten Arbeitnehmer die Grundlage für die tabellarische Darstellung der an die Arbeitnehmer ausbezahlten als Schmutzzulage bezeichneten Zulagenbeträge sowie des steuerfrei behandelten Teils der ausbezahlten Zulage in den Jahren 2020 und 2021 in der Beilage 1.

Die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Zustellung des Berichts gem. § 150 BAO vom 12. Juli 2023 über das Ergebnis der Außenprüfung an die beschwerdeführende Partei mit den Haftungsbescheiden vom 12. Juli 2023, die Ausfolgung einer Kopie der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 03. Juli 2023 an die im Außenprüfungsverfahren aufgetretene steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei sowie die Ausfolgung einer weiteren Kopie der Niederschrift über die Schlussbesprechung an die beschwerdeführende Partei durch deren im Außenprüfungsverfahren aufgetretenen steuerlichen Vertretung wurden anhand der diesbezüglichen glaubhaften Aussagen der beschwerdeführenden Partei in der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024 sowie des auf der Seite 3 der von der im Außenprüfungsverfahren aufgetretenen steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei unterzeichneten Niederschrift vorzufindenden Vermerks, demzufolge eine Kopie der Niederschrift verlangt und an ***Person*** von der steuerlichen Vertretung ausgefolgt worden sei, getroffen.

Die Sachverhaltsfeststellungen, dass in den Begründungen der beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheiden gem. § 82 EStG 1988 für die Jahre 2020 und 2021 vom 12. Juli 2023 auf den Bericht vom 12. Juli 2023 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen wird und sowohl der Bericht als auch die Niederschrift Ausführungen des Finanzamts Österreich zu den von der Abgabenbehörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen enthalten, ergeben sich unmittelbar aus dem Inhalt ebendieser Dokumente. So wird in der Begründung der bekämpften Bescheide vom 12. Juli 2023 wörtlich ausgeführt: „Die Begründung für obige Bescheide entnehmen Sie bitte dem Bericht vom 12.7.2023 und allenfalls der Niederschrift über die Schlussbesprechung.“, und finden sich sowohl im Bericht als auch in der Niederschrift mehrfach unter Verwendung der Überschrift „Sachverhaltsdarstellung“ beinahe wortgleiche Ausführungen des Finanzamts Österreich zu dem von ihr festgestellten Sachverhalt betreffend die ausbezahlten als Schmutzzulage bezeichneten Zulagenbeträge, die steuerfrei behandelten Anteile, die betroffenen Arbeitnehmer und Zeiträume, die mit der Tätigkeit der Arbeitnehmer einhergehende Verschmutzung sowie den mit der Verschmutzung einhergehenden Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer.

In Bezug auf den von der beschwerdeführenden Partei in der Beschwerde gestellten Antrag auf Beiziehung eines Sachverständigen aus dem Fach Kaminkehrer zum Beweis dafür, „dass bei gesetzlich vorgesehenen Zulagen von EUR 360 monatlich (steuerfrei) gemäß § 68 EStG die verzeichnete Pauschale in Höhe von EUR 120/11 mal jährlich jedenfalls als angemessen einzuschätzen sei“, war anzumerken, dass dieser Antrag im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024 von der beschwerdeführenden Partei zurückgezogen wurde.

Wiewohl aufgrund dieser Zurückziehung nicht mehr über diesen Sachverständigenbeweis Antrag abzusprechen war, ist bezüglich ebendiesen anzumerken, dass unbeachtlich der Zurückziehung ebenjener vom Gericht abgelehnt werden hätte müssen, handelt es sich doch bei der Frage der Angemessenheit der ausbezahlten Zulage um die vom Gericht zu beantwortende Rechtsfrage, wie auch die beschwerdeführende Partei selbst auf Seite vier der Beschwerde zum Vorliegen einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit aufgrund unrichtiger rechtlicher Beurteilung der Angemessenheit ausführte. Die Beantwortung einer Rechtsfrage bzw. die Würdigung des Sachverhalts kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs allerdings nicht einem Sachverständigen, sondern der Behörde bzw. dem Gericht zu (VwGH vom 08.06.1994, 92/13/0155; vom 29.11.1994, 94/14/0095).

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. und II: (Abweisung und Abänderung)

Laut § 93 Abs. 3 BAO hat der Bescheid ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;
- b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

Gem. § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht, wenn die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichts weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3) zu erklären ist, mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist

unzulässig, wenn die Feststellungen des maßgeblichen Sachverhalts durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 53/2013 sind Schmutz-, Erschwernis-, und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Gem. Absatz 5 dieser Bestimmung sind unter Schmutz-, Erschwernis-, und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohns zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichen Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,
 - im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außergewöhnliche Erschwernis darstellen, oder
 - infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperliche 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.

Laut § 82 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 105/2010 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ergibt sich für den vorliegend zu beurteilenden Beschwerdefall das Folgende.

Zur vorgebrachten Unzulässigkeit des Verweises auf den Außenprüfungsbericht

Insoweit die beschwerdeführende Partei in der Beschwerde vorbringt, dass den bekämpften Bescheiden keine Feststellungen des entscheidungsrelevanten Sachverhalts zu entnehmen seien und ein bloßer Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht nicht den gesetzlichen Erfordernissen einer Bescheiderlassung entspreche, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu verweisen, wonach ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht als ein Element der Begründung eines Abgabenbescheids zulässig ist, wenn der Bericht den Abgabepflichtigen betrifft und ihm zugestellt oder ausgefolgt wurde (VwGH vom 20.10.1999, 93/13/0063). Gleichfalls muss ein Verweis auf die Niederschrift gem. § 149 Abs. 1 BAO über die Schlussbesprechung zulässig sein, wenn diese dem Abgabepflichtigen oder seiner Vertretung zugestellt oder ausgefolgt worden ist.

Wie dem Sachverhalt entnommen werden kann, wurde in den bekämpften Haftungsbescheiden gem. § 82 EStG 1988 vom 12. Juli 2023 auf den Bericht gem. § 150 BAO vom 12. Juli 2023 über das Ergebnis der Außenprüfung sowie auf die Niederschrift gem. § 149 Abs. 1 BAO der Schlussbesprechung verwiesen und wurde der beschwerdeführenden Partei mit der Zustellung der bekämpften Haftungsbescheide ebenso der Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung zugestellt bzw. wurde eine Kopie der Niederschrift gem. § 149 Abs. 1 BAO der Schlussbesprechung der im Außenprüfungsverfahren auftretenden steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei ausgefolgt, die ihrerseits wiederum der beschwerdeführenden Partei eine Kopie dieser Niederschrift aushändigte. Angesichts dessen erweist sich der in den bekämpften Haftungsbescheiden gem. § 82 EStG 1988 vorzufindende Verweis auf den Bericht und die Niederschrift über die Schlussbesprechung entsprechend der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs als zulässig.

Zudem enthalten sowohl der Bericht als auch die Niederschrift Ausführungen des Finanzamts Österreich zu den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen betreffend die ausbezahlte Zulage, den steuerfrei behandelten Teile der Zulage, die betroffenen Arbeitnehmer und Zeiträume, die mit der Tätigkeit der Arbeitnehmer einhergehende Verschmutzung, den mit der Verschmutzung einhergehenden Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer sowie die rechtlichen Überlegungen des Finanzamts Österreich und wurde daher den gesetzlichen Erfordernissen betreffend die Begründung eines Bescheids vom Finanzamt Österreich Rechnung getragen. Eine Rechtswidrigkeit der bekämpften Haftungsbescheide gem. § 82 EStG 1988 vom 12. Juli 2023 ergab sich somit entgegen dem Beschwerdevorbringen aufgrund des Verweises auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und die Niederschrift über die Schlussbesprechung nicht.

Zur Steuerfreiheit der ausbezahlten Schmutzzulage

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zur Steuerfreiheit von SEG-Zulagen im Sinne des § 68 EStG 1988 ist Voraussetzung für die Begünstigung, dass eine als Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulage bezeichnete Zulage auch tatsächlich eine für diese Zwecke gewährte Zulage darstellt. In § 68 Abs. 5 EStG 1988 ist angeführt, unter welchen Bedingungen die tatsächlich geleisteten Arbeiten überwiegend ausgeführt werden müssen, um eine dafür gewährte Zulage für die Steuerfreiheit zu qualifizieren. Anhand dieser Kriterien ist zu prüfen, ob eine vom Arbeitgeber bezahlte Zulage überhaupt eine solche im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 darstellt und kann ein Zusammenhang zwischen einer Schmutzzulage und der Verschmutzung des Arbeitnehmers im Sinne des ersten Teilstriches der Bestimmung nur dann bejaht werden, wenn diese Zulage den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise erwächst, abgilt (VwGH vom 20.10.2022, Ra 2021/13/0121).

Diese Prüfung ist Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht das äußerer Erscheinungsbild des Sachverhalts maßgebend ist. Die bloße Bezeichnung eines Betrags als „Schmutzzulage“ sichert die steuerliche Begünstigung daher nicht, soweit ein sachlich vertretbarer Zusammenhang zwischen dem Ausmaß der Verschmutzung (oder der sonstigen Erschwernis) und der gewährten Zulage nicht besteht und sich die Zahlung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach daher teilweise auch als Abgeltung der vom Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung darstellt (VwGH vom 30.06.2021, Ra 2020/15/0123; vom 22.11.2018, Ra 2017/15/0025).

Der zwischen den Kollektivvertragspartnern typischerweise bestehende Interessensgegensatz steht dieser Prüfung nicht entgegen, weil es in beiderseitigem Interesse liegen kann, einen möglichst hohen Anteil des Lohnes als begünstigten Lohnbestandteil zu bezeichnen (VwGH vom 30.06.2021, Ra 2020/15/0123; vom 22.11.2018, Ra 2017/15/0025).

In Anbetracht dieser Rechtsprechung ist in Bezug auf die von der beschwerdeführenden Partei in den streitgegenständlichen Monaten Februar bis Oktober und Dezember des Jahres 2020 sowie Jänner bis Oktober und Dezember des Jahres 2021 an die streitgegenständlichen Arbeitnehmer ***AN1***, ***AN2***, ***AN3***, ***AN4*** und ***AN5***, als Schmutzzulage bezeichnete ausbezahlte Zulage festzuhalten, dass ebenjene zwar durchaus auf Basis von kollektivvertraglicher Vereinbarungen bezahlt wurde und die streitgegenständlichen Arbeitnehmer in diesen Monaten als Rauchfangkehrer überwiegend mit Arbeiten betraut waren, die eine erhebliche Verschmutzung der Person und der Arbeitskleidung mit Ruß zur Auswirkung hatten. Diese Umstände allein bedingen allerdings noch nicht, dass die von der beschwerdeführenden Partei bezahlte Zulage auch tatsächlich eine für Zwecke der Verschmutzung gewährte Zulage iSd § 68 EStG 1988 darstellt, sondern setzt dies einen sachlich vertretbaren Zusammenhang zwischen der als Schmutzzulage bezahlten Zulage und der Verschmutzung der Arbeitnehmer voraus und ist ein solcher nach der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofs nur insoweit gegeben, als die gewährte Zulage den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei aufgrund der Verschmutzung mit Ruß abgalt. Folglich kann angesichts des festgestellten tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei in Höhe von monatlich EUR 58,37 aufgrund der Verschmutzung der Person und der Arbeitskleidung mit Ruß in Bezug auf die von der beschwerdeführenden Partei als Schmutzzulage ausbezahlte Zulage nur insoweit von einem Vorliegen eines sachlich vertretbaren Zusammenhangs mit der Verschmutzung der Arbeitnehmer durch deren Tätigkeit als Rauchfangkehrer mit Ruß und damit einhergehend von einem Vorliegen einer für Zwecke der Verschmutzung gewährten, steuerfrei zu behandelnden Schmutzzulage im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gesprochen werden, als die von der beschwerdeführenden Partei bezahlte Zulage diesen festgestellten, monatlichen tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand abdeckte.

Jener Teil der als Schmutzzulage ausbezahlten Zulage aber, der den festgestellten tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer in Höhe von monatlich EUR 58,37 überstieg, stellt in Ermangelung eines sachlich vertretbaren Zusammenhangs mit der Verschmutzung der Arbeitnehmer mit Ruß keine tatsächlich für Zwecke der Verschmutzung gewährte Zulage dar und ist dieser Teil der bezahlten Zulage nach der obig angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach als eine Abgeltung für die erbrachte Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zu qualifizieren. Da die beschwerdeführende Partei jedoch die von ihr als Schmutzzulage ausbezahlte Zulage nicht in ihrer Gesamtheit steuerfrei behandelt hat, sondern nur jenen Teil steuerfrei belassen hat, der 8 % des Bruttolohns des jeweiligen Arbeitnehmers entsprach, war nur eine Nachversteuerung an Lohnsteuer hinsichtlich der Differenz zwischen dem festgestellten tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer in Höhe von EUR 58,37 pro Monat und dem

von der beschwerdeführenden Partei den jeweiligen Arbeitnehmer betreffend steuerfrei behandelten Betrag vorzunehmen.

Insoweit in der Beschwerde das Argument vorgebracht wurde, dass jedenfalls ein Betrag von EUR 120,00 pro Monat als angemessen anzuerkennen sei und dieser Betrag lediglich ein Drittel der vom Gesetzgeber vorgegebenen Höchstgrenze darstelle, entfernt sich die beschwerdeführende Partei von der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach eine Angemessenheit einer ausbezahlten Zulage nur insoweit gegeben, als diese den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand der Arbeitnehmer abgilt und dementsprechend ein sachlich vertretbarer Zusammenhang zwischen der ausbezahlten Zulage und der Verschmutzung der Arbeitnehmer vorliegt. Da bei der Beurteilung der Angemessenheit der bezahlten Zulage bzw. des Vorliegens eines sachlich gerechtfertigten Zusammenhangs zwischen der bezahlten Zulage und der Verschmutzung der Arbeitnehmer mit Ruß dem Verhältnis der ausbezahlten Zulage zu dem vom Gesetzgeber in § 68 Abs. 1 EStG 1988 vorgesehenen möglichen Höchstbetrag an steuerfrei auszahlbarer Zulage nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs keine Relevanz zukommt, war dieses Argument der beschwerdeführenden Partei nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheide gem. § 82 EStG 1988 vom 12. Juli 2023 aufzuzeigen.

Ebenso wenig verhalf der beschwerdeführenden Partei die erstmals im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024 vorgebrachte Argumentation, dass in der steuerfrei geltend gemachten Schmutzzulage auch Gefahrenkomponenten abgedeckt seien, zum Erfolg, hat doch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 18. Oktober 1988 zu 87/14/0100 zur Anwendbarkeit des § 68 EStG 1988 ausgesprochen, dass es nicht allein darauf ankommt, ob eine Arbeit verrichtet wird, die mit besonderer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr für den Arbeitnehmer verbunden ist, sondern muss der Arbeitgeber diesem Umstand auch durch eine eigene Zulage Rechnung tragen. Tut der Arbeitgeber dies trotz Vorliegens besonderer Arbeitsbedingungen nicht, so kann die Begünstigung des § 68 EStG 1988 nicht in Anspruch genommen werden. Daraus folgt für den Verwaltungsgerichtshof aber auch, dass es unzulässig ist, eine Erschwerniszulage in eine andere Zulage, die der Arbeitnehmer nicht erhält, umzudeuten. Ebenso wenig wie bei einem Arbeitnehmer, der überhaupt keine Zulage erhält, ein Teil des normalen Arbeitslohns als „Zulage“ für besonders ungünstige Arbeitsbedingungen qualifiziert werden kann, ebenso wenig kann eine gewährte Erschwerniszulage in eine nicht gewährte Schmutz- oder Gefahrenzulage umgedeutet werden.

Wiewohl diese klaren Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofs zur Unzulässigkeit einer Umdeutung einer gewährten Erschwerniszulage in eine nicht gewährte Schmutz- oder Gefahrenzulage ergangen sind, vermag das Bundesfinanzgericht keine Gründe zu erkennen, weshalb diese Ausführungen nicht auch auf die Umdeutung einer Schmutzzulage in eine nicht gewährte Gefahrenzulage übertragbar sein sollten, zumal es sachlich keinen Unterschied

macht, welche in § 68 EStG 1988 genannte Zulage vom Arbeitgeber gewährt wird, die sodann in eine andere in § 68 EStG 1988 angeführte Zulage, die nicht vom Arbeitgeber gewährt wird, umgedeutet werden soll. Angesichts dieser Rechtsprechung verblieb für eine (teilweise) Qualifizierung der von der beschwerdeführenden Partei gewährten Zulage als Gefahrenzulage, wie es das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung vom 01. März 2024 zu RV/3100369/2021 vorgenommen hat, kein Raum, da die beschwerdeführende Partei an ihre Arbeitnehmer nur eine explizit als Schmutzzulage bezeichnete Zulage entsprechend den kollektivvertraglichen Vereinbarungen für das Rauchfangkehrergewerbe für das Bundesland Salzburg, welche nur eine Schmutzzulage und keine Gefahrenzulage vorsehen, auszahlte. Die beschwerdeführende Partei vermochte somit angesichts dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auch mit ihrem Verweis auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 01. März 2024 zu RV/3100369/2021 nichts zu gewinnen und war die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid gem. § 82 EStG 1988 vom 12. Juli 2023 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2020 daher als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich des Haftungsbescheids gem. § 82 EStG 1988 vom 12. Juli 2023 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2021 war infolge eines Rechenfehlers des Finanzamts Österreich bei der Berechnung der Lohnsteuer in Bezug auf den Arbeitnehmer ***AN3*** vom Bundesfinanzgericht allerdings eine Änderung vorzunehmen. Im Rahmen der Berechnung der Lohnsteuer, die aufgrund des Ergebnisses der Außenprüfung auf ebendiesen Arbeitnehmer entfällt, kam das Finanzamt Österreich nämlich bei der Gegenüberstellung des von der beschwerdeführenden Partei als steuerfreie Schmutzzulage behandelten Gesamtbetrags in Höhe von EUR 870,40 und des geschätzten tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand dieses Arbeitnehmers in Höhe von insgesamt EUR 233,48 unrichtigerweise zu einer Differenz in Höhe von EUR 233,48. Anhand dieses inkorrekten Differenzbetrags berechnet das Finanzamt Österreich sodann unter Heranziehung des sich aus § 33 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden Grenzsteuersatz in Höhe von 35 % eine Lohnsteuernachforderung in Höhe von EUR 81,72. Da die Differenz zwischen dem von der beschwerdeführenden Partei als steuerfreie Schmutzzulage behandelten Gesamtbetrag in Höhe von EUR 870,40 und dem tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand dieses Arbeitnehmers in Höhe von insgesamt EUR 233,48 nicht EUR 233,48, sondern EUR 636,92 beträgt, ergibt sich diesen Arbeitnehmer für das Jahr 2021 betreffend unter Berücksichtigung eines Grenzsteuersatzes nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 35 % infolge dessen monatlichen steuerpflichtigen Einkommens in Höhe von EUR 2.546,94 eine Nachforderung an Lohnsteuer in Höhe von EUR 222,92 und nicht in Höhe von EUR 81,72. Folglich war der im Spruch des bekämpften Bescheids vom 12. Juli 2023 ausgewiesene Haftungsbetrag betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2021 um die sich hierdurch ergebende Differenz in Höhe von EUR 141,20 zu erhöhen und ist diese Änderung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auch von der Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichts umfasst (VwGH vom 09.02.2005, 2004/13/0126; vom 03.05.2022, Ra 2020/15/0055).

Tabellarisch gestaltet sich diese beschriebene Korrektur der Bemessungsgrundlagen wie folgt:

Berechnung LSt-Nachforderung ***AN3*** 2021		lt. AP-Bericht
Bmgdl alt		9.550,82
Hinzurechnung (Rechenfehler)		233,48
Bmgdl neu		9.784,30
LSt-Nachforderung (35 % der Hinzurechnung)		81,72

Berechnung LSt-Nachforderung ***AN3*** 2021		lt. BFG
Bmgdl alt		9.550,82
Hinzurechnung (korrekt)		636,92
Bmgdl neu		10.187,74
LSt-Nachforderung (35 % der Hinzurechnung)		222,92

Änderung des Haftungsbetrags 2021	
LSt-Nachforderung lt. AP-Bericht	81,72
LSt-Nachforderung lt. Berechnung BFG	222,92
Differenz	141,20
Haftungsbetrag lt. Spruch des bekämpften Bescheids	1.387,02
Haftungsbetrag lt. Erkenntnispruch	1.528,22

Zum Eventualantrag auf Aufhebung und Zurückverweisung an die Abgabenbehörde

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Aufhebung und Zurückverweisung gem. § 278 Abs. 1 BAO kommt einer Entscheidung in der Sache durch das Verwaltungsgericht Vorrang vor einer ausnahmsweisen Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde zu und ist eine solche Aufhebung jedenfalls unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die

Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) ist, an den Zielsetzungen der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 orientiert, restriktiv (im Sinne eines engen Anwendungsbereiches) zu verstehen (VwGH vom 31.01.2018, Ra 2017/15/0017).

In Anbetracht dieses restriktiven Verständnisses in Bezug auf die Ermächtigung des Verwaltungsgerichts, die bekämpften Bescheide aufzuheben und an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen, sowie des Umstands, dass im vorliegenden Fall keine umfangreichen bzw. komplexen Sachverhaltsmomente zu erheben waren, sondern lediglich das Ausmaß der Steuerfreiheit der gewährten Schmutzzulage anhand der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu beurteilen war, war vom Bundesfinanzgericht insbesondere in Hinblick auf die Beschleunigung des Verfahrens von einer Aufhebung der bekämpften Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde Abstand zu nehmen und in der Sache spruchgemäß selbst zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt III. (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.

Eine Revision gegen das vorliegende Erkenntnis ist nicht zulässig, da der Verwaltungsgerichtshofs in den zitierten Entscheidungen die entscheidungsrelevanten Fragen, anhand welcher Kriterien das Vorliegen einer steuerfreien SEG-Zulage im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG iVm § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu beurteilen ist und ob eine gewährte SEG-Zulage in eine andere, nicht gewährte SEG-Zulage umgedeutet werden kann, einer Beantwortung zugeführt hat und ist das Bundesfinanzgericht von der in diesen Entscheidungen dargelegten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht abgewichen.

Salzburg, am 10. Mai 2024