



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin, vom 30. März 2006, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. Februar 2006, betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Festsetzungsbescheide betreffend Lohnsteuer werden wie folgt abgeändert:

	2000	2001	2002	2003	2004
Festsetzung bisher: (in Euro)	67.152,00	68.520,00	76.502,84	80.164,28	82.623,36
Festsetzung lt. Berufungsentscheidung (in Euro)	6.963,57	8.046,24	12.048,31	12.347,38	13.223,86

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde vom prüfenden Organ (unter anderem) die Ansicht vertreten, dass

- für an bestimmte Arbeitnehmer gezahlte Schmutzzulagen die materiellen Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 nicht vorlagen,
- die gezahlten Schmutzzulagen von 1,45 Euro pro Stunde als unangemessen hoch anzusehen seien. Angemessen sei in Anlehnung an bestimmte genannte Kollektivverträge nur eine Schmutzzulage von 0,36 Euro pro Stunde.

In einer Vorbesprechung hatte die Berufungswerberin (unter anderem) auf eine ihr erteilte Auskunft des (damals zuständigen) Finanzamtes hingewiesen, worin ihr dieses auf ihre auf § 90 EStG 1988 gestützte Anfrage die Steuerfreiheit der gezahlten Schmutzzulage bestätigt hatte, und bezeichnete die beabsichtigte teilweise Nachversteuerung der Zulage als Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und nahm die Berufungswerberin mit den nunmehr angefochtenen (Sammel-)Bescheiden als gemäß § 82 EStG 1988 haftenden Arbeitgeber bzw. als Abgabenschuldner in Anspruch. Auf die Frage der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben wurde nicht eingegangen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung führt die Berufungswerberin durch ihren bevollmächtigten Vertreter aus:

„Die Berufung wird damit begründet, dass die belangte Behörde die nachzuentrichtenden Abgaben wegen eines Rechtsirrtums festgesetzt hat. Diesem Rechtsirrtum ist die belangte Behörde 3-fach unterlegen:

1. Hat die belangte Behörde rechtsirrtümlich die vom Berufungswerber bezahlt Schmutzzulage lediglich im Ausmaß von € 0,36 für abgabenfrei erkannt und die Differenz auf die vom Berufungswerber bezahlten € 1,45 der Abgabepflicht unterzogen.

2. Hat die belangte Behörde für diesen Differenzbetrag Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeiträge angenommen, dabei aber die Lohnsteuer berechnet, ohne die Sozialversicherungsbeiträge abzuziehen.

3. Hat die belangte Behörde Lohnsteuer auch für jene Teile der Schmutzzulage festgelegt, die von der Berufungswerberin ohnehin wegen Überschreitung der monatlichen Grenze von € 360,00 lohnversteuert worden sind.

Der Bescheid / die Bescheide der belangten Behörde werden dabei nicht zur Gänze bekämpft, sondern bleiben in folgendem Ausmaß unbekämpft:

- Soweit für folgende Dienstnehmer die Rechtfertigung der Schmutzzulage von der belangten Behörde dem Grunde nach bestritten und daher die Schmutzzulage der Lohnsteuer unterzo-

gen wird:

(Anmerkung: Es werden hier zehn Dienstnehmer mit Namen genannt).

Bezüglich dieser Mitarbeiter richtet sich diese Berufung insofern gegen die Vorschreibung der Lohnsteuer und Schmutzzulage, als auch hier die belangte Behörde rechtsirrtümlich die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer ohne Abzug der angenommenen Sozialversicherungsbeiträge ermittelt hat.

- Soweit der Sachbezug für KFZ für die Privatnutzung des Mitarbeiters ... gem. § 15 EStG von bisher 0,75 % auf 1,5 % erhöht wird.

- Soweit die für Herrn ... in der Repräsentanz in ... gezahlten Monatsbeträge nachversteuert wurden.

Die Berufung wird nun im Einzelnen wie folgt begründet:

I.

1.

Ausgangspunkt für diese Beitragsvorschreibung ist die Bestimmung des § 68 EStG, nach dessen Abs 1 - unter anderem - Schmutzzulagen und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis € 360,00 monatlich steuerfrei sind. Unter Schmutzzulagen sind dabei jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirken. Diese Zulagen sind, soweit keine kollektivrechtlichen Vorschriften bestehen (wie etwa eine Betriebsvereinbarung) nur dann begünstigt, wenn sie innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden (§ 68 Abs 5 Z 7 EStG).

Gem. § 49 Abs 3 Z 2 ASVG unterliegen Schmutzzulagen auch nicht der Beitragspflicht: Nach dieser Bestimmung gelten Schmutzzulagen, soweit sie nach § 68 Abs 1, Abs 5 und Abs 7 EStG nicht der Einkommensteuer- (Lohnsteuer-) pflicht unterliegen, nicht als Entgelt. Die sozialversicherungsrechtliche Beitragspflicht richtet sich also nach dem Einkommensteuergesetz. Daraus folgt, dass sozialversicherungsrechtliche Beiträge dann eingehoben werden, wenn Steuerpflicht nach dem Einkommensteuergesetz vorliegt.

2.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Schmutzzulage sind im vorliegenden Fall erfüllt: Die Schmutzzulage wird allen Arbeitern und Angestellten des Unternehmens gewährt, die an bestimmten Arbeitsplätzen eingesetzt sind. Die an diesen Arbeitsplätzen durchgeführten führen

wegen des ständigen Kontaktes mit Farbpigmenten zu erheblicher Verschmutzung. Die Schmutzzulage wird in der Höhe von € 1,45 pro Stunde gewährt und überschreitet daher insgesamt den Grenzbetrag von € 360,00 pro Monat nicht. Soweit gemeinsam mit Nachtschicht- und Erschwerniszulage diese Grenze fallweise überschritten wird, wurde dies bei der Abgabeberechnung entsprechend berücksichtigt.

3.

Die belangte Behörde hat nun die Höhe der Schmutzzulage bemängelt und mittels Bescheides nur eine Schmutzzulage von € 0,36 pro Stunde akzeptiert. Diese Rechtsauffassung ist aus folgenden Gründen unberechtigt:

a.

Für das Vorliegen einer Schmutzzulage ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Voraussetzung, dass die Dienstnehmer während der gesamten Arbeitszeit überwiegend, und nicht etwa nur gelegentlich, mit Arbeiten betraut sind, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken (VwGH 16.02.1999, 96/08/0334; 23.10.2002, 99/08/0128). Eine zwangsläufige, massive und während der überwiegenden Arbeitszeit der betroffenen Mitarbeiter auftretende Verunreinigung liegt dabei dann vor, wenn während des Arbeitstages infolge ständiger Staub- bzw. Schmutzbelastung eine Reinigung nicht möglich ist. An der Zulässigkeit der abgabenrechtlich begünstigten Schmutzzulage ändert sich für diesen Fall auch dann nichts, wenn es sich um leicht entfernbare Substanzen handelt. Dadurch gehe der Charakter der erheblichen Verschmutzung nicht verloren (VwGH 19.03.2003, 98/08/0028).

Diese Voraussetzungen sind erfüllt. Die Arbeiter, an die Schmutzzulagen gewährt werden, sind einer ständigen Schmutzbelastung ausgesetzt, wobei die verunreinigenden Farbpigmente nur schwer entfernbar sind. Das Finanzamt konnte sich von der Erfüllung dieser Voraussetzungen bei der Betriebsprüfung überzeugen, und zieht die Berechtigung für die Gewährung der Schmutzzulage an sich nicht in Zweifel.

b.

Für die Steuerbegünstigung der Schmutzzulage ist es unerheblich, ob sie auf Kollektivvertrag, oder Betriebsvereinbarung beruht oder ob sie innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird (VwGH 23.07.2002, 99/08/0128). Die Behörde kann also etwa nicht deshalb die Schmutzzulage oder Teile der Schmutzzulage als abgabenpflichtig qualifizieren, weil keine kollektivvertragliche oder Ermächtigung durch Betriebsvereinbarung vorliegt.

C.

In einem Erkenntnis aus dem Jahre 1984 (VwGH 17.01.1984, 83/14/0189) hat sich das Gericht zur Höhe der Schmutzzulage geäußert. Es war dabei strittig, ob ein zusätzlich zum Stundenlohn ausbezahlter Zuschlag in der Höhe von S 50,00 als innerbetrieblich gewährte Zulage Abgabefreiheit im Sinne des § 68 EStG auslöst. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass innerbetrieblich für alle oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmer gewährte Schmutzzulagen "nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und entsprechend den aus diversen Kollektivverträgen abgeleiteten Erkenntnissen" nur einen Bruchteil (ca. 20 %) des reinen Stundenlohnes ausmachen und daher nur in dieser Höhe steuerbegünstigt seien. Die Behörde handle daher nichts rechtwidrig, wenn sie das Ausmaß der steuerbegünstigten Zulage in Anlehnung an Regelungen in Kollektivverträgen mit ca. 20% des Stundenlohnes für die Normalarbeitszeit schätzt. In den Lohnsteuerrichtlinien 2002 wird in RZ 1129 zu § 86 EStG ebenso hervorgehoben, dass eine den Voraussetzungen grundsätzlich entsprechende Schmutzzulage steuerpflichtig wird, wenn sie das "angemessene Ausmaß" übersteigt.

d.

Eine Reihe von Kollektivverträgen sieht nun Schmutzzulagen vor, deren Höhe für die Angemessenheitsprüfung nach der zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend sein kann. In Kollektivverträgen für mit den vorliegenden vergleichbaren Tätigkeiten werden dabei Schmutzzulagen in ähnlicher Höhe vorgesehen: Im Kollektivvertrag der Erdöl- und Erdgasgewinnenden Industrie wird die Schmutzzulage für Arbeiten in verölten Anlagen mit 10 % des Stundenlohnes festgelegt. Im Kollektivvertrag für Handelsarbeiter werden für den Kohle Groß- und Kleinhandel Schmutzzulagen von 15 % vorgesehen, im Handel mit Altpapier und Alttextilien wird für all jene Arbeiten, die eine besondere Schmutzentwicklung (Staub- Schmutzentwicklung) verursachen, eine Staub-(Schmutz)zulage von 10 % auf die kollektivvertraglichen Mindestlöhne gewährt. Bei namentlich erwähnten Firmen, die mit Altmetall handeln, werden Schmutzzulagen bis zu 20 % der kollektivvertraglichen Mindestlohnsätze vorgeschrieben. In der Papier verarbeitenden Industrie wird als Schmutzzulage ein Normalstundenlohn pro Arbeitstag vorgesehen, was also einem Achtel des Stundenlohnes entspricht. Die gleiche Anordnung trifft der Kollektivvertrag für Arbeiter im Baugewerbe und in der Bauindustrie. Wiener Rauchfangkehrer erhalten kollektivvertraglich eine Schmutzzulage in Höhe von 18 % des Normalstundenlohnes und im Steinarbeitergewerbe werden für gewisse Tätigkeiten 10 % des Stundenlohnes als Schmutzzulage vorgesehen. Der Kollektivvertrag für Maler sieht gestaffelte Erschwerniszulagen von 5% bis 20% vor, wobei 20% etwa für Arbeiten mit Sandstrahlgebläsen gebührt. Für Bundesbedienstete sieht § 20 Gehaltsgesetz 1956 ebenso eine Schmutzzulage vor. Arbeitnehmer, die während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit

Arbeiten betraut sind, die zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung erwirken, erhalten die große Schmutzzulage in der Höhe von € 22,90 täglich.

e.

Die vom Berufungswerber bezahlte Schmutzzulage von EURO 1,45/Stunde beträgt 15% des durchschnittlichen Stundenlohnes der Arbeiter, die Schmutzzulagen erhalten. Dies ergibt sich aus der beiliegenden Aufstellung, Beilage .IA, die einen integrierenden Bestandteil dieser Berufung bildet. Die vom Berufungswerber bezahlte Schmutzzulage ist daher angemessen und gerechtfertigt. Die gegenläufige Rechtsansicht der belangten Behörde lässt sich hingegen nicht rechtfertigen.

II.

Die belangte Behörde hat überdies rechtsirrtümlich die von ihr vorgeschriebenen Abgaben auf die vom Berufungswerber bezahlten Schmutzzulagen errechnet, ohne zuvor die aus dem selben Rechtsgrund angenommenen Sozialversicherungsbeiträge abzuziehen. Es ergibt sich daraus eine Differenz von € 15.245,77, wie sie der beiliegenden Aufstellung, Beil .IB, die einen integrierenden Bestandteil dieser Berufung bildet, entnommen werden kann. Weiters hat die belangte Behörde Abgaben auf die vom Berufungswerber bezahlte Schmutzzulage auch dann vorgeschrieben, wenn diese Schmutzzulage wegen Überschreitung der monatlichen Grenze von € 360,00 ohnehin zur Gänze diesen Abgaben, also insbesondere der Lohnsteuer, unterzogen worden ist. Es ist dem Berufungswerber nicht zuzumuten, in diesem Umfang die genaue Höhe des aus diesem offenkundigen Rechtsirrtums der belangten Behörde resultierenden Differenzbetrages zu errechnen."

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2008 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt um nachstehende Sachverhaltsergänzung:

„Aus der zusammenfassenden Stellungnahme im Arbeitgeberakt (ABl. 121) geht hervor, dass die in Streit stehende Schmutzzulage „an alle Arbeitnehmer unabhängig von ihrer Tätigkeit für jede Anwesenheitsstunde gezahlt wird“. Tatsächlich bestehe aber „nur in der Mischerei eine permanente Staubbelastung und Verschmutzung, in anderen Bereichen ist keine erhebliche Verschmutzung oder Staubbelastung gegeben."

Auf Seite 3 der Berufungsschrift (ABl. 49) stellt die Berufungswerberin die Nachversteuerung der Schmutzzulage hinsichtlich der dort namentlich genannten Arbeitgeber dem Grunde nach außer Streit.

Ich bitte um Mitteilung, ob es sich bei diesen namentlich genannten Arbeitnehmern um alle Arbeitnehmer handelt, bei denen die im § 68 Abs. 5 EStG 1988 genannte materielle Voraus-

setzung, dass die vom jeweiligen Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, nicht erfüllt ist (nach den Feststellungen des Prüfers somit: alle Arbeitnehmer, die nicht in der Mischerei beschäftigt sind).

Sollte diese Voraussetzung auch durch andere, in der Berufungsschrift nicht angeführte Dienstnehmer, nicht erfüllt werden, sind diese anderen Dienstnehmer namentlich zu nennen und die entsprechenden prüfungsrelevanten Daten (steuerfrei belassene Schmutzzulage, anlässlich der Lohnsteuerprüfung nachversteuerter Teil der Schmutzzulage, Lohnsteuerbemessungsgrundlage etc.) dazu anzugeben.

Nach den Feststellungen im Prüfungsbericht werden (zusätzlich zu der generell gewährten Schmutzzulage) „für Arbeiten an den Produktionsmaschinen zusätzlich Erschwerniszulagen nach den tats. Arbeitsstunden im jeweiligen Bereich abgerechnet“.

Diese Formulierung drängt zum Schluss, dass auch die Erschwerniszulage ihre Ursache in einer Belastung durch Staub findet.

Ich bitte daher, mitzuteilen, ob diese Vermutung zutrifft, oder, worin die erhebliche Erschwernis im Sinn des § 68 Abs.5 EStG 1988 zu erblicken ist. Auch bitte ich mitzuteilen, ob die erforderliche außerordentliche Erschwernis tatsächlich überwiegend im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum gegeben war.

Um das Ausmaß der Verschmutzung beurteilen zu können, bitte ich festzustellen, wer die Reinigung der Arbeitskleidung vornimmt, in welchen Abständen und mit welchen Reinigungsmitteln die Reinigung der Arbeitskleidung erfolgt. Auch bitte ich festzustellen, ob die betr. Arbeitnehmer mit Mundschutz arbeiten bzw. welche (anderen) Arbeitsschutzmaßnahmen getroffen werden.

Schließlich bitte ich um Mitteilung, weshalb das Finanzamt in den Beantwortungen der gemäß § 90 EStG 1988 an das zuständige Finanzamt gerichteten Anfragen zum Ausmaß der Schmutzzulagen (das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen selbstverständlich vorausgesetzt), nicht nur die ursprüngliche Zulage im Ausmaß von rd. 17 v.H. der durchschnittlichen Stundenlöhne, sondern auch die Erhöhungen auf rd. 20 v.H. (ABl. 1 bis 3) und auf rd. 23,5 v.H. (ABl. 5,6) als angemessen angesehen hat."

Dieses Ersuchen hat das Finanzamt mit Schreiben vom 18. Februar 2009 wie folgt beantwortet:

„1) Schmutzzulagen

Das Arbeitsfeld der im Erzeugungsbereich der Firma eingesetzten Produktionsarbeiter gliedert sich im Wesentlichen in die drei Bereiche "Mischerei", "Offline Mischerei" und "Extrusion". Diese Bereiche sind räumlich nicht gänzlich voneinander getrennt und bilden für alle Produktionsarbeiter ein gemeinsames Arbeitsumfeld.

Die Tätigkeit an den Produktionsanlagen ist mit einer erheblichen Verschmutzung durch Staub und Farbpigmente verbunden. Daher wurden die Voraussetzungen für die Gewährung einer steuerfreien Schmutzzulage für die Produktionsarbeiter grundsätzlich als gegeben erachtet.

Es wurden teilweise auch steuerfreie Schmutzzulagen an Mitarbeiter des Erzeugungsbereiches, die nicht direkt in der Produktion eingesetzt waren (Produktionsleiter, Labor, etc.), gezahlt. Die Steuerfreiheit dieser Zulagen wurde nicht anerkannt, die Zulagen wurden zur Gänze nachversteuert.

Der Personenkreis stimmt mit den in der Berufungsschrift genannten Personen die außer Streit gestellt wurden überein. D.h. die auf AbI. 49 genannten Arbeitnehmer (10 Personen) sind alle Bezieher einer Schmutzzulage, bei denen die materielle Voraussetzung gem. § 68 Abs. 5 EStG 88, dass die vom jeweiligen Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten überwiegend eine erhebliche Verschmutzung bewirken, nicht erfüllt wird.

2) Erschwerniszulagen

Die Erschwerniszulagen gliedern sich je nach Einsatzgebiet der Höhe nach in drei Stufen:

Stufe 1 (€ 0,36 p.Std.): Bereich "Extrusion"

Hier ist eine außerordentliche körperliche Belastung durch das permanente Heben von schweren Säcken sowie eine Hitzebelastung gegeben.

Stufe 2 (€ 0,73 p.Std.): Bereich "Mischerei"

Hier ist durch die direkte Arbeit mit den Rohstoffen eine erhöhte Staubbelastung mit z.T. auch gesundheitsbelastenden (toxischen) Stoffen gegeben. Das Tragen von Mundschutz ist hier vorgeschrieben.

Stufe 3 (€ 1,45 p.Std.): Bereich "Offline Mischerei"

Hier sind die Belastungen im Wesentlichen gleich dem Bereich Mischerei, zusätzlich sind aber noch schwierige, körperlich anstrengende Reinigungsarbeiten im Inneren der Produktionsanlage durchzuführen.

Die Erschwerniszulagen werden stundenweise - je nach tatsächlichem Einsatzort in der Arbeitsschicht - abgerechnet. Es ist daher davon auszugehen, dass die erschwerten Bedingun-

gen im Gewährungszeitraum überwiegend gegeben sind. jedenfalls aber nicht nur wegen der Staubbelastung.

Bezüglich der Reinigung der Arbeitskleidung und sonstiger Arbeitsschutzmaßnahmen wurde ein Vorhalteverfahren durchgeführt.

Nach dem beiliegenden Antwortschreiben vom 26.11.2008 erfolgt die Reinigung der Arbeitskleidung (2-3 Garnituren pro Dienstnehmer) einmal wöchentlich durch die Firma

Das Tragen von Mundschutz ist im Bereich der Mischerei und teilweise im Bereich der Extrusion verpflichtend. Weiters ist im gesamten Produktionsbereich das Tragen von Sicherheitsschuhen und von Gehörschutz vorgeschrieben. Für verschiedene Tätigkeiten ist weiters auch die Verwendung von Schutzhandschuhen, Schutzbrillen und Helmen mit Visier vorgeschrieben.

4) Anfrage gern. § 90 EStG 88

Die Anfragebeantwortungen erfolgten ausschließlich durch das damals zuständige FA Die Anfragen bezogen sich offenbar durchwegs auf eine Angleichung der Zulagen auf ein gestiegenes Gehaltsniveau. Im Zuge der Anfragebeantwortung scheint aber weder die Angemessenheit der Zulagen hinsichtlich der ihnen zugrunde liegenden Tätigkeit noch hinsichtlich ihrer Höhe in einem vergleichbaren Kollektivvertrag berücksichtigt worden zu sein (was nach h.o. Ansicht auch nicht Gegenstand der Anfrage war). Tatsächlich wurde im Zuge der Prüfung durch das FA ... dieser Umstand aufgegriffen (Aktenvermerk vom 13.12.2005) und das Ausmaß der nicht angemessenen Zulagen nachversteuert (s. BI. 35)."

Das in diesem Schriftsatz genannte Schreiben der Berufungswerberin vom 26.11.2008 lautet auszugsweise:

„1) Die Arbeitskleidung wird von der Firma ... gereinigt.

2) Die Arbeitskleidung wird wöchentlich gereinigt, wobei jeder Mitarbeiter der Produktion über 2 Garnituren und eine Reservegarnitur je Woche, und jeder Mitarbeiter der Mischerei über 3 Garnituren und eine Reservegarnitur je Woche verfügt.

Zur Art der Reinigung siehe beiliegendes Schreiben der

3) Das tragen von Mundschutz ist in allen Bereichen der Mischerei und zusätzlich beim Reinigen der Dosiereinheiten in der Extrusion verpflichtend.

4) Im gesamten Produktionsbereich ist das Tragen von Sicherheitsschuhen und von Gehörschutz (in Bereichen über 85 DB) vorgeschrieben. Bei verschiedenen Tätigkeiten ist die Verwendung von Schutzhandschuhen, Schutzbrillen oder Helm mit Visier vorgeschrieben."

Dazu hat das Reinigungsunternehmen mitgeteilt, dass die „Arbeitskleidung sehr stark durch die Produktion Ihrer Kunststoffgranulate mit Farbpigmenten verunreinigt ist. Daher müssen wir Ihre Kleidung größtenteils mit Waschprogrammen für stark verschmutzte Arbeitskleidung bearbeiten. Weiters ist ein erhöhter Austausch von Textilien notwendig, da die Bekleidung trotz dieser Waschprogramme nicht immer in einen akzeptablen Zustand gebracht werden kann.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Angemessenheit der Schmutzzulage

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Nach dessen Abs. 5 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

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

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie auf Grund der im Gesetz genannten „lohngestaltenden Vorschriften“ oder innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für eine gewährte Schmutzzulage müssen somit drei Voraussetzungen erfüllt werden:

1. Die Zulage muss auf Grund der im Gesetz genannten „lohngestaltenden Vorschriften“ oder innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden (formelle Voraussetzung).
2. Die vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten erfolgen überwiegend unter Umständen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (materielle Voraussetzung).

3. Es muss sich um eine „Zulage“ handeln, die als solche zusätzlich zum regelmäßigen Arbeitslohn gewährt werden muss, und die auch von ihrem Ausmaß her angemessen ist (vgl. dazu z.B. VwGH 17.1.1984, 83/14/0189; 17.2.1988, 85/13/0177; 22.4.1998, 97/13/0163).

Im gegenständlichen Fall steht nicht in Streit, dass sowohl die formelle als auch die materielle Voraussetzung erfüllt ist. In Streit steht im Wesentlichen nur, inwieweit die gewährte Schmutzzulage von ihrem Ausmaß her angemessen ist.

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die hier in Streit stehende „Schmutzzulage“ nur dem Umstand der erheblichen Verschmutzung Rechnung trägt, nicht auch eine allfällige Gefährdung oder Erschwernis der Arbeitnehmer, da zu deren Abgeltung eine weitere, nach drei Stufen gestaffelte, und im Prüfungsverfahren nicht in Streit gezogene, Zulage gezahlt wird.

Tatsache ist, dass der maßgebliche Kollektivvertrag für das Holz- und Kunststoffverarbeitende Gewerbe Österreichs keine Regelung über die Gewährung von Schmutzzulagen enthält.

Sowohl das Finanzamt als auch die Berufungswerberin berufen sich zur Begründung der jeweiligen Rechtsauffassung auf Kollektivverträge, welche Regelungen über zu gewährende Zulagen enthalten:

Das Finanzamt verweist dabei

1. auf den Kollektivvertrag für die Arbeiter der chemischen Industrie:

Dieser enthält jedoch in seinen §§ 35 bis 37 im Wesentlichen nur die Anordnung, dass (unter anderem) Schmutzzulagen zwischen Firmenleitung und Betriebsrat zu vereinbaren sind. Branchenüblich ist nach den Ermittlungen des Finanzamtes eine Zulage in Höhe von 0,35 Euro pro Stunde (sh. Aktenvermerk vom 21. Juli 2005).

2. auf den Kollektivvertrag für Arbeiter im Metallgewerbe:

Dieser sicherte den Arbeitnehmern in Punkt 1. des Abschnittes XIV. im Prüfungszeitraum eine Schmutzzulage von durchschnittlich (mindestens) 0,36 Euro pro Stunde zu.

Die Berufungswerberin verweist

1. auf den Kollektivvertrag der Erdöl- und Erdgasgewinnenden Industrie:

Die Berufungswerberin verweist hier auf den Anhang 3 zu § 12 des Kollektivvertrages und hier konkret auf einen Zulagenanspruch von 10 % der Grundvergütung bei Arbeiten an verölten Anlagen.

2. auf den Kollektivvertrag für Handelsarbeiter:

Hier ist im Regelfall eine Schmutzzulage von 10% der kollektivvertraglichen Mindestlöhne vorgesehen; Die Berufungswerberin zitiert konkret den Kohlengroßhandel Wien, in dem alle Arbeiter, die auf Kohlenlagerplätzen von Arbeitgebern beschäftigt sind, „die als Wagonbezieher

auftreten", einen Anspruch auf eine Schmutzzulage von 15 % haben (Teil A, Z. 3 lit. d der Lohnordnung), den Handel mit Altpapier und Alttextilien, wo für Arbeiten, die eine besondere Staub-(Schmutz-)Entwicklung verursachen, eine Schmutzzulage von 10 % vorgesehen ist (lit. o), und die in lit. p namentlich genannten Arbeitgeber für die Wiederaufbereitung von Fässern

3. auf den Kollektivvertrag für Arbeiter in der Papier und Pappe verarbeitenden Industrie:

Die gemäß § 6 des Kollektivvertrags gebührende Schmutzzulage ist im Prüfungszeitraum mit durchschnittlich rund 4,00 Euro für 10 Einheiten festgelegt.

4. auf den Kollektivvertrag für Arbeiter im Baugewerbe und in der Bauindustrie:

Dieser sieht im § 6 lit. d Z 3 für besonders verschmutzende Arbeiten eine „Erschwerniszulage“ von 10 % auf den Kollektivvertragslohn.

5. auf den Kollektivvertrag für Rauchfangkehrer:

Dieser sieht für das Bundesland Wien eine Schmutzzulage in der Höhe von rd. 18%, für das Bundesland Oberösterreich ein solche in der Höhe von rd. 10 bis 12% vor.

Allerdings anerkennt die Bundeswirtschaftskammer für die Summe aller gezahlten Schmutz-, Erschwernis und Gefahrenzulagen nur rd. 8% als steuerlich angemessen (vgl. dazu die Rauchfangkehrer- Info 9 / 2008).

6. auf den Kollektivvertrag für das Steinarbeitergewerbe:

Hier wird im Regelfall ein Anspruch auf eine „Erschwerniszulage“ im Ausmaß von 10% als Staubzulage begründet, allerdings im Regelfall dann nicht, wenn die Staubentwicklung so gering ist, dass die Gefahr einer Gesundheitsschädigung nicht besteht. Es handelt sich daher dem Wesen nach um eine Gefahrenzulage und nicht um eine Schmutzzulage.

7. auf den Kollektivvertrag für das Maler-, Lackierer- und Schilderherstellergewerbe:

Die Berufungswerberin verweist hier auf lit. d Z.1 des Art. XVI des Kollektivvertrags, wonach bei Arbeiten mit Sandstrahlgebläse ein Zuschlag von 20% des Stundenlohnes als Erschwerniszulage gebührt. Schmutzzulagen sind nicht geregelt.

8. auf § 20 des Gehaltsgesetzes des Bundes:

In verschiedenen Erlässen ist geregelt unter welchen Voraussetzungen eine Schmutzzulage (in unterschiedlichem Ausmaß, höchstens jedoch dzt 22,90 Euro täglich) als Aufwandsentschädigung gemäß § 20 gewährt wird.

Zu beachten ist, dass Schmutzzulagen (insbesondere „Staubzulagen“) in vielen Fällen nicht (nur) deshalb gewährt werden, weil eine entsprechende Verschmutzung vorliegt, sondern weil für den Arbeitnehmer eine erhebliche Erschwernis oder eine Gefährdung der Gesundheit des Arbeitnehmers gegeben ist.

Im gegenständlichen Fall dient die in Streit gezogene Zulage ausschließlich der Abgeltung der vorliegenden außerordentlichen Verschmutzung, nicht aber der Abgeltung einer allfälligen Gesundheitsgefährdung oder Erschwernis. Dafür wird, wie bereits erwähnt wurde, eine eigene Zulage zusätzlich zur Schmutzzulage gezahlt.

Zu beachten ist weiters, dass die Schmutzzulage, wie in dem von der Berufungswerberin selbst zitierten § 20 des Gehaltsgesetzes ausdrücklich geregelt ist, ihrem Wesen nach nichts anderes ist, als eine pauschalisierte Aufwandsentschädigung.

Es obliegt dem Arbeitnehmer nicht nur die Reinigung seines Körpers sondern im Regelfall auch die seiner Arbeitskleidung (vgl. dazu z.B. Punkt 2 der Lohnordnung zum Kollektivvertrag der Handelsarbeiter). Deren Kosten soll die Schmutzzulage (pauschal) abgelten. Aus diesem Grund ist die Schmutzzulage, soweit sie tatsächlich nicht eine Erschwernis- oder Gefahrenzulage ist, systematisch als pauschale Aufwandsentschädigung im Rahmen des gemäß § 49 Abs. 3 Z 2 ASVG beitragsfrei zu behandeln.

Im vorliegenden Fall erfolgt die Reinigung (und Instandhaltung) der zur Verfügung gestellten Berufskleidung nicht durch die Arbeitnehmer sondern durch die Berufungswerberin auf ihre Kosten.

Unter Berücksichtigung der genannten Tatsachen, dass (reine) Schmutzzulagen in arbeitsrechtlichen Vorschriften im Regelfall nicht mehr als 10% des Bezuges (Stundenlohnes) betragen, teilt der Unabhängige Finanzsenat schon aus diesem Grund die Auffassung des Finanzamtes, dass die von der Berufungswerberin gezahlte Schmutzzulage, die nach eigenen Aussagen „15 % des durchschnittlichen Stundenlohnes der Arbeiter, die Schmutzzulagen erhalten“, tatsächlich jedoch 18 und mehr Prozent beträgt, unangemessen hoch ist.

Unter weiterer Berücksichtigung der Tatsache, dass die Arbeitnehmer die Kosten der Reinigung der Arbeitskleidung nicht selbst zu bestreiten haben, kann der Schätzung einer allen Umständen Rechnung tragenden (reinen) Schmutzzulage mit 0,36 Euro pro Arbeitsstunde durch das Finanzamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden.

Auch nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenats ist im vorliegenden Fall eine Schmutzzulage im Ausmaß von rund 5 v.H. des Grund-(Stunden-)Lohnes als im Sinn des § 68 Abs. 5 EStG 1988 angemessen anzusehen.

Der Berufung kann zwar in diesem Punkt aus den genannten Gründen keine Folge gegeben werde, sie ist jedoch aus anderem Grunde erfolgreich:

Gemäß § 90 EStG 1988 hat das Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) auf Anfrage einer Partei tunlichst innerhalb von 14 Tagen darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs setzt ein Verstoß der Abgabenbehörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits voraus, dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat. Es kann somit eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bedeuten, wenn der Steuerpflichtige sein steuerliches Verhalten einer gemäß § 90 EStG eingeholten Auskunft des Finanzamtes entsprechend eingerichtet hat und dann gerade das der Auskunft entsprechende steuerliche Verhalten zu einer Steuernachforderung führen soll (VwGH 26.7.2000, 97/14/0040, mit weiteren Hinweisen).

Die Berufungswerberin hat schon im Schriftsatz vom 6. Juli 1994 an das damals zuständige Finanzamt auszugsweise ausgeführt:

„...Seit 1988 gewähren wir unseren Arbeitern eine Schmutzzulage von 12,--/h. In dieser Zeit haben sich die durchschnittlichen Stundenlöhne von 70,-- auf 75,-- erhöht. Eine neuerliche Lohnrunde steht unmittelbar bevor.

Von Arbeitnehmerseite wird in diesem Zusammenhang eine Erhöhung der Schmutzzulage verlangt. ...

Wie ersuchen Sie daher um Zustimmung zu einer Erhöhung der SEG von 12,--/h auf 15,--/h. ..."

Die Antwort des Finanzamtes vom 21. Juli 1994 lautete im Wesentlichen:

„Seitens des FA ... bestehen gegen die Erhöhung der SEG Zulage von S 12,- auf S 15,- keine Bedenken.

Dieses Schreiben im Sinne des § 90 EStG 88 stellt...."

Zur Schmutzzulage in dem hier maßgeblichen Zeitraum gewährten Umfang richtete die Berufungswerberin das Schreiben vom 23. Juni 1998 an das(-selbe) zuständige Finanzamt:

„...Seit 1988 gewähren wir unseren Arbeitern eine Schmutzzulage. Die letzte Erhöhung war 1994, in der Zwischenzeit haben sich die durchschnittlichen Stundenlöhne von ÖS 75,00 bis ÖS 85,00 erhöht. ...

Wir ersuchen Sie daher um Zustimmung zu einer Erhöhung der Schmutzzulage von ÖS 15,00 pro Stunde auf ÖS 20,00 pro Stunde. ..."

Dieses Auskunftersuchen wurde vom Finanzamt mit Schreiben vom 26. Juni 1998 wie folgt beantwortet:

„Insoweit die formelle Voraussetzung (lohngestaltende Vorschrift gem. § 68 EStG) und die materiellen Voraussetzungen im Sinne der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gegeben sind, wird die von Ihnen vorgesehene Höhe der Schmutzzulage von ÖS 20,- pro Stunde als

angemessen bewertet.

Werden nicht überwiegend Arbeiten geleistet, welche die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung erfüllen, kann die Schmutzzulage nur für den entsprechenden Teil der Arbeitszeit steuerfrei gewährt werden.

Dieses Schreiben im Sinne des § 90 EStG 1988 stellt keinen rechtsmittelfähigen Bescheid nach der Bundesabgabenordnung dar."

Der Unabhängige Finanzsenat hat das Finanzamt mit Schreiben vom 22. Oktober 2008 um Mitteilung ersucht, *„weshalb das Finanzamt in den Beantwortungen der gemäß § 90 EStG 1988 an das zuständige Finanzamt gerichteten Anfragen zum Ausmaß der Schmutzzulagen (das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen selbstverständlich vorausgesetzt), nicht nur die ursprüngliche Zulage im Ausmaß von rd. 17 v.H. der durchschnittlichen Stundenlöhne, sondern auch die Erhöhungen auf rd. 20 v.H. (ABl. 1 bis 3) und auf rd. 23,5 v.H. (ABl. 5,6) als angemessen angesehen hat“.*

Dazu hat das Finanzamt mit Schreiben vom 18. Februar 2009, wie auch bereits oben erwähnt, ausgeführt:

„Die Anfragebeantwortungen erfolgten ausschließlich durch das damals zuständige FADie Anfragen bezogen sich offenbar durchwegs auf eine Angleichung der Zulagen auf ein gestiegenes Lohnniveau. Im Zuge der Anfragebeantwortung scheint aber weder die Angemessenheit der Zulagen hinsichtlich der ihnen zugrunde liegenden Tätigkeit noch hinsichtlich ihrer Höhe in einem vergleichbaren Kollektivvertrag berücksichtigt worden zu sein (was. Nach ho. Ansicht auch nicht Gegenstand der Anfrage war). Tatsächlich wurde im Zuge der Prüfung durch das FA ... dieser Umstand aufgegriffen (...) und das Ausmaß der nicht angemessenen Zulagen nachversteuert (...).“

Die Berufungswerberin hat in ihrer Anfrage sowohl den durchschnittlichen Stundenlohn als auch die Höhe der Schmutzzulage genannt. Dem Finanzamt waren daher sowohl die absolute als auch die relative Höhe der Zulage bekannt und es wäre am Finanzamt gelegen, den nunmehr geforderten Vergleich mit anderen Kollektivverträgen anzustellen. Das hat das Finanzamt offenbar unterlassen, jedoch kann dieses Unterlassen nicht der Berufungswerberin zugerechnet werden. Das Finanzamt hat ausdrücklich die *„vorgesehene Höhe der Schmutzzulage von ÖS 20,- pro Stunde als angemessen bewertet.“*

Von einer offenkundigen Unrichtigkeit dieser Auskunft kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht gesprochen werden; Dies wird vom Finanzamt im Übrigen auch gar nicht behauptet. Die in der Auskunft genannten Einschränkungen, betreffend das Vorliegen der formellen und materiellen Voraussetzungen, sind im vorliegenden Fall ohne Bedeutung, da diese Voraussetzungen ohnehin unbestritten vorliegen.

Zusammengefasst ist fest zu halten, dass die Berufungswerberin sich auf die ihr erteilte Auskunft, dass die *„vorgesehene Höhe der Schmutzzulage von ÖS 20,- pro Stunde als angemessen bewertet.“* wird, verlassen konnte, und eine mögliche Unrichtigkeit dieser Auskunft ohne jeden Zweifel nicht offenkundig war.

Mit der entgegen der erteilten Auskunft nunmehr vertretenen Rechtsauffassung hat das Finanzamt somit gegen den auch im Abgabenrecht bedeutsamen Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen, weshalb der Berufung in diesem Punkt statt zu geben war.

Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen

Gemäß § 62 Z 4 EStG 1988 sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes (§ 66) vom Arbeitslohn abzuziehen:

„vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs.1 Z 4, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind.“

Nach dieser eindeutigen Anordnung des Gesetzes sind nur jene Pflichtbeiträge abzuziehen, die vom Arbeitgeber tatsächlich einbehalten wurden.

Dem Berufungsbegehren, die dem Arbeitgeber vorgeschriebenen, von ihm jedoch (im hier strittigen Zeitraum) nicht einbehaltenen Beiträge abzuziehen, kann daher kein Erfolg beschieden sein.

Die Berufung musste daher in diesem Punkt abgewiesen werden. Es bleibt jedoch anzumerken, dass diese Entscheidung im Ergebnis nur die in der Berufungsschrift genannten zehn mit Namen genannten Dienstnehmer betrifft.

Nachversteuerung von Zulagenteilen, *„die von der Berufungswerberin ohnehin wegen Überschreitung der monatlichen Grenze von € 360,00 lohnversteuert worden“* waren

Da sich dieser Berufungspunkt nur auf die Zulagen jener Dienstnehmer bezieht, deren Nachversteuerung ohnehin zur Gänze aufzuheben war, braucht auf diesen Punkt nicht weiter eingegangen zu werden.

Graz, am 3. Februar 2010