

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin Mag.^a S. in der Beschwerdesache ***, als Erbin nach ****, St.Nr. 0000, vertreten durch V., hinsichtlich der Beschwerde vom 18. Juni 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes F. vom 14. Mai 2012, betreffend die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gem. § 82 EStG 1988 für die Jahre 2009 bis 2011 in der Sitzung am 11. August 2015 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben (§ 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung, BAO).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG nicht zulässig.

Begründung

1.) Verfahrensgang

Anlässlich einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) über den Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 31. Dezember 2011 traf der Prüfer im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14. Mai 2012 folgende Feststellungen:

„Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage

Sachverhaltsdarstellung

Erhält ein DN die lt. KV vorgesehene monatl. Schmutzzulage in Höhe von dzt. € 175,-- und sind die sonstigen Voraussetzungen (Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum) ebenfalls gegeben, so wären bei einem Monatslohn von z.B. € 1.600,00 lediglich € 128,00 (=8% des Grundlohnes/KV bzw. IST-Lohn!) steuer- u. sv-frei! Die Differenz ist lohnsteuer- u. sv-pflichtig.“

Der Prüfer errechnete folgende Nachforderungsbeträge:

	2009	2010	2011
Lohnsteuer	705,60	663,24	586,56

Gegen die aufgrund der Prüfung ergangenen Lohnsteuer-Haftungsbescheide vom 14. Mai 2012 brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Im angefochtenen Bescheid werde zur Begründung auf den Bericht vom 14. Mai 2012 verwiesen. Dort sei eigentlich keine Begründung, sondern nur ein „Sachverhalt“ zu finden. Es fehle die Begründung völlig. Zu den Sachverhaltausführungen im Bericht gebe es keine wie immer geartete nähere Begründung.

Die überwiegende erhebliche Verschmutzung bei Rauchfangkehrern sei unbestritten geblieben. Auch das Erfordernis der Auszahlung aufgrund des Kollektivvertrages sei gegeben, sodass alle vom Gesetz geforderten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen würden.

In einer Stellungnahme des Prüfers vom 22. Juni 2012 zur Berufung heißt es:

„*Sachverhalt:*

Beim Salzburger Steuerdialog 2008 wurde aufgrund des geänderten Arbeitsbildes eines Rauchfangkehrers die Schmutzzulage mit 8% des Grundlohns als angemessen betrachtet. Es wird im Kollektivvertrag der Rauchfangkehrer noch immer von einer Steuerfreiheit von monatlich € 175,00 ausgegangen.

Für die Beurteilung meiner Feststellung habe ich jedoch die Änderung des Salzburger Steuerdialogs 2008 mit Schreiben vom BMF vom 10.12.2008 als Dienstanweisung angesehen und auch danach gehandelt.

Weiters wurde auch bei der MVB Referentenbesprechung vom 17.02.2009 die Änderung der Bemessungsgrundlage der Schmutzzulage von der Sozialversicherung mit Hinweis auf den Erlass des BMF vom 19.11.2008, BMF-010222/0241-VI/7/2008 übernommen.

Bezüglich der fehlenden Begründung in der Sachverhaltsdarstellung wäre darauf hinzuweisen, dass anlässlich der Schlussbesprechung am 04.05.2012 eine Erläuterung der Feststellung dem Steuerberater mitgeteilt wurde und auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung auf die Änderung anlässlich des Salzburger Steuerdialogs hingewiesen wurde und diese Niederschrift wurde auch vom Steuerberater unterzeichnet.“

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

2.) Sachverhalt

An Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten lediglich, dass der Beschwerdeführer im Prüfungszeitraum an seine im Unternehmen tätigen

Rauchfangkehrer monatlich eine im anzuwendenden Kollektivvertrag vorgesehene Schmutzzulage in Höhe von 175,00 Euro zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt und steuerfrei behandelt hat.

3.) Rechtslage

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 360,00 Euro monatlich steuerfrei.

Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 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.

Gemäß § 68 Abs. 5 Satz 2 EStG 1988 sind diese Zulagen 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, BGBI. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

4.) Rechtliche Erwägungen

Aus den vorgelegten Verwaltungsakten geht hervor, dass der Beschwerdeführer an die in seinem Unternehmen tätigen Rauchfangkehrer zusätzlich zum „Grundlohn“ monatlich

eine als Schmutzzulage bezeichnete zusätzliche Zahlung im Ausmaß von pauschal 175,00 Euro leistete und diese steuerfrei behandelte.

Der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt vertreten die Auffassung, dass die strittige Zulage nur dann steuerfrei belassen werden könne, wenn sie 8 % des Grundlohnes nicht übersteige.

Aus dem Gesetzestext ergeben sich im Wesentlichen drei Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung der genannten Zulagen.

Erstens muss es sich um eine „Zulage“, somit um eine Zahlung zusätzlich zum „Grundlohn“ handeln, und zweitens muss die Zulage auf Grund einer in § 68 Abs. 5 EStG 1988 angeführten lohngestaltenden Vorschrift bezahlt werden.

Zwischen den Parteien ist unstrittig, dass diese beiden Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt sind.

Drittens haben die von der Arbeitnehmerin bzw. vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen zu erfolgen, die in einem erheblichen Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zum Sozialversicherungsrecht, jedoch unter ausdrücklicher Bezugnahme auf § 68 Abs. 5 EStG 1988) kommt es in jenen Fällen, in welchen die Kollektivvertragspartner die Gewährung einer Schmutzzulage davon abhängig gemacht haben, dass Arbeiten geleistet werden, die ihrer Auffassung nach üblicherweise (typischerweise) eine außerordentliche Verschmutzung des Arbeitnehmers verursachen, zunächst darauf an, ob diese Einschätzung richtig ist, das heißt, ob Arbeiten wirklich üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirken. Ist dies der Fall, so der Gerichtshof weiter, ist es unmaßgeblich, ob auch in einem konkreten Einzelfall Arbeiten eine solche Verschmutzung bewirkt haben (vgl. VwGH 7.5.2008, 2006/08/0225, unter Bezugnahme auf VwGH 14.9.2005, 2003/08/0266).

Dieser Rechtsansicht folgend wird in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 unter Rz 11130 seitens des Bundesministeriums für Finanzen auch ausgeführt, dass in den Fällen, in welchen die sogenannten „Kehrtage“ im Kalendermonat überwiegen, von einer überwiegenden Verschmutzung im Kalendermonat ausgegangen werden kann.

Nach dem Inhalt der vorgelegten Akten sind Ermittlungen, ob die genannten Voraussetzungen für die einzelnen Arbeitnehmer des Beschwerdeführers in den jeweiligen Kalendermonaten erfüllt waren, gänzlich unterblieben.

Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Beschluss vom 16. Dezember 2014, RV/3100400/2013, ausgesprochen, dass auch bei einer kollektivvertraglich geregelten Zulage wie der Schmutzzulage für Rauchfangkehrer, bei denen die „Kehrtage“ im Kalendermonat überwiegen, die Abgabenbehörden zu einer Prüfung der Angemessenheit des Ausmaßes - also der Zulagenhöhe im Verhältnis zum Verschmutzungsgrad - in Hinblick auf eine allfällige Änderung in den Arbeitsbedingungen (durch die vermehrte

Umstellung auf Gasheizungen bzw. Fernwärme) verpflichtet sind. Für die „Kürzung“ der Steuerbefreiung hat das Finanzamt Ermittlungen durchzuführen und konkrete Sachverhaltsfeststellungen zu treffen und darf nicht mit dem bloßen Hinweis auf Rz 11130 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 von einer Angemessenheit (lediglich) in Höhe von 8 % vom kollektivvertraglichen Bruttolohn ausgehen.

Im zitierten Beschluss wird u.a. Folgendes ausgeführt:

„Anzumerken ist in diesen Zusammenhang auch, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Arbeitnehmer während der gesamten Arbeitszeit überwiegend, nicht etwa nur gelegentlich, mit Arbeiten betraut sein muss, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Eine zwangsläufige, massive und während der überwiegenden Arbeitszeit auftretende Verunreinigung, die auch durch den Umstand, dass es sich zumindest teilweise um leicht entfernbare Substanzen handelt, den Charakter einer erheblichen Verschmutzung nicht verlöre, läge somit auch vor, wenn während des Arbeitstages infolge ständiger Staub- bzw. Schmutzbelastung eine Reinigung nicht möglich gewesen wäre. Der Rechtsansicht, eine Verunreinigung erfülle schon dann den Tatbestand einer Verschmutzung in erheblichem Maße, wenn sie sich erst nach Arbeitsende entfernen lasse, ist aber nicht zu folgen. Maßgeblich ist vielmehr, ob die zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgten, welche die als erheblich erkannte Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirkten (vgl. VwGH 26.5.2014, 2013/08/0166, VwGH 25.11.2009, 2007/15/0241, und nochmals VwGH 30.6.2009, 2008/08/0068, mwN). Dass die Arbeitnehmer infolge fehlender Waschmöglichkeit während der Arbeitszeit überwiegend erheblich am Körper und der Kleidung verschmutzt sind und sich erst nach Arbeitsende reinigen können, reicht somit nicht aus (vgl nochmals VwGH 25.11.2009, 2007/15/0241).“

Nach diesen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes wären für die Entscheidung des vorliegenden Falles Feststellungen über die konkreten Arbeitsabläufe und die dabei zwangsläufig auftretende Verschmutzung während der gesamten Lohnzahlungszeiträume unerlässlich. Würden daher z.B. die Arbeiten an einer Gasheizung keine erhebliche Verschmutzung bewirken, könnten Lohnzahlungszeiträume, in welchen (zeitlich) überwiegend Gasheizungen betreut oder andere nicht verschmutzende Tätigkeiten ausgeführt worden sind, einer Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht teilhaftig werden.

Würde auf Grund der Sachverhaltserhebungen und Unterlagenauswertungen feststehen, dass die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin oder deren Kleidung überwiegend während der Arbeitszeit zwangsläufig erheblich verschmutzt werden, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weiters, dass der Gerichtshof der Abgabenbehörde das Recht zubilligt, die Angemessenheit einer (Schmutz-)Zulage zu prüfen.

...

Dazu bedarf es hinsichtlich jedes betroffenen Arbeitnehmers klarer und nachvollziehbarer Feststellungen über das tatsächliche Ausmaß der Verschmutzung und eine allfällige

Änderung in den Arbeitsbedingungen (durch die vermehrte Umstellung auf Gasheizungen bzw. Fernwärme, auf welche kollektivvertraglich hinsichtlich der Zulagenhöhe nicht reagiert wurde). Würde sachverhaltsmäßig davon ausgegangen werden können, dass sich im Laufe der Zeit das Ausmaß der Verschmutzung durch Heizungsumstellungen bzw. Übernahme zusätzlicher (nicht verschmutzender) Tätigkeiten tatsächlich verändert hat, die Zulagenhöhe aber dennoch immer gleich geblieben ist, könnte dies Zweifel an der Angemessenheit auch einer kollektivvertraglich geregelten Zulage hervorrufen. Dazu sind Sachverhaltsfeststellungen auch vor Ort (in Form eines Lokalaugenscheines), Befragungen der betroffenen Arbeitnehmer und die Anforderung und Auswertung sämtlicher Arbeitsaufzeichnungen unerlässlich.

...

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Jahre 1988 festgestellt hat, kommen als Kriterien für die Angemessenheitsprüfung das durchschnittlich übliche Verhältnis Grundlohn - Zulage und das absolute Ausmaß der Zulage bei vergleichbaren Tätigkeiten in Betracht (vgl. nochmals VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

Derartige Feststellungen und Ermittlungen sind weder dem in Beschwerde gezogenen Bescheid, der im Übrigen keinerlei Sachverhaltsfeststellungen enthält und sich ausschließlich auf den Verweis auf eine Erlassmeinung (Lohnsteuerrichtlinien 2002) beschränkt, noch der Berufungsvorentscheidung oder dem Verwaltungsakt zu entnehmen. Demzufolge bleibt die Abgabenbehörde auch jede Auskunft darüber schuldig, wieso sie von einer Angemessenheit (lediglich) in Höhe von 8% vom kollektivvertraglichen Bruttolohn ausgeht, was ebenfalls einen Ermittlungsmangel darstellt (vgl. VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).“

Die zitierten Ausführungen treffen vollinhaltlich auch auf den vorliegenden Beschwerdefall zu. Auch hier hat das Finanzamt im Zuge der Erlassung der angefochtenen Bescheide keine Ermittlungen angestellt, die Aufklärung über den entscheidungsrelevanten Sachverhalt geben.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann, wenn die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen (§ 260) noch
b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären ist,
das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung 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 Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Die Entscheidungspflicht nach § 279 BAO ist durch die Kassationsmöglichkeit nach § 278 Abs. 1 BAO eingeschränkt. Eine Kassation ist demnach auf Fälle, in denen wesentliche (Tatsachen-)Ermittlungen unterlassen wurden, eingeschränkt.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen. Zur Ermessensübung hat der VwGH ausgeführt (siehe Ritz, BAO⁵, § 278, Tz 5 mit entsprechenden Verweisen): „es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens des Ermittlungsverfahrens in der ersten Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.“

Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen insbesondere dann in Betracht, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat (VwGH 26.6.2014, Ro 2014/03/0063).

Es wurde bereits dargestellt, dass die Abgabenbehörde die ihr zugewiesene Aufgabe, die der Abgabepflicht zugrundeliegenden tatsächlichen Verhältnisse zu ermitteln (§ 115 Abs. 1 BAO) nicht ansatzweise erfüllt hat. Es ist nicht Sache des Bundesfinanzgerichtes, ein Ermittlungsverfahren nahezu zur Gänze nachzuholen. Zudem steht der nicht geringe Umfang der vorzunehmenden Ermittlungsschritte einer rascheren (Interesse der Billigkeit) oder kostengünstigeren (Interesse der Zweckmäßigkeit) Erledigung im Wege einer direkten Durchführung durch das Bundesfinanzgericht entgegen. Dem letzten Satz des § 278 Abs. 1 BAO kommt deshalb gegenständlich kein Anwendungsbereich zu (vgl. Gunacker-Slawitsch, Erledigung durch Beschluss gemäß § 278 in Ehrke-Rabel, Hrsg., Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen 2013, Kapitel III, Rz 100) und es war im Rahmen der Ermessensübung eine Aufhebung und Zurückverweisung gem. § 278 BAO vorzunehmen.

Die Abgabenbehörde wird daher die angesprochenen ergänzenden Ermittlungen durchzuführen und den unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse festgestellten Sachverhalt einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen haben.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z. 3 BAO konnte von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

5.) Revisionszulassung

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann von der Möglichkeit der Zurückverweisung bei krassen bzw. besonders gravierenden Ermittlungslücken Gebrauch gemacht werden (vgl. z.B. das bereits zitierte Erk. des VwGH vom 26. Juni 2014, Ro 2014/03/0063). Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage liegt nicht vor.

Es wäre auch mit dem Verfassungssystem nicht vereinbar, wenn das Verwaltungsgericht vorrangig und überwiegend die Aufgaben einer Verwaltungsbehörde übernimmt und damit die Verwaltungsgerichtsbarkeit zu einer vom Gericht besorgten Verwaltung degeneriert (Achaz in SWK 27/2015, 1248).

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfragen vor.

Linz, am 12. Oktober 2015