

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter AAA in der Beschwerdesache des Bf., gegen die Bescheide des Finanzamts Judenburg Liezen vom 16. August 2011, betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2007 bis 2009, beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache wird an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer Nachstehendes fest:

„Der bis Feber 2010 auf die DV anzuwendende KV für die Forstarbeiter der Bfin zählt taxativ Tätigkeiten der Arbeiter auf, welche einen Anspruch auf eine 25%-ige Schmutzzulage begründen. Der ab März 2010 gültige KV für die Arbeiter erhält diesbezüglich keine Bestimmung mehr.“

Die Begriffe Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen ("SEG-Zulagen") werden im Gesetz definiert und sind nur begünstigt, soweit sie auf Grund der im § 68 Abs. 5 Z 1 bis Z 7 EStG 1988 genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden.

Liegt eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen vor, ist weiter zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr im Sinne der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gegeben sind (vgl VwGH 16.2.1983, 81/13/0104) und das Ausmaß der Zulage angemessen ist (VwGH 17.2.1988, 85/13/0177). Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift - insbesondere einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 – entspricht.“

Soweit eine den Voraussetzungen grundsätzlich entsprechende Schmutz-; Erschwernis- oder Gefahrenzulage das angemessene Ausmaß übersteigt, ist sie steuerpflichtig. Weiters ist - bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten - zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr führen (vgl. VwGH 30.1.1991, 90/13/01 02). Die Frage einer außerordentlichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie überwiegend (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird) eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken. Wird die SEG-Zulage nur für jeweils eine Stunde gewährt, ist für das zeitliche Überwiegen auf die einzelne Stunde abzustellen.

Die Möglichkeit der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066). Die Steuerfreiheit der Zulagen setzt weiters voraus, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH 27.6.2000, 99/14/0342).

Anhand der stichprobenartig überprüften Arbeitszeitaufzeichnungen geht hervor, dass tw. auch Schmutzzulagen für Arbeiten gewährt wurden, welche nicht im KV. angeführt waren.“

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus:

„Im Jahr 2011 fand bei der Bw. eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben statt. Dabei stellte der Prüfer an Hand von stichprobenartigen Überprüfungen der Arbeitsaufzeichnungen fest, dass eine Schmutzzulage auch für Arbeiten gezahlt wird, die nicht kollektivvertraglich angeführt sind.

Im Schätzungswege wurde daher nur 50% der steuerfrei ausbezahlten Schmutzzulage steuerlich anerkannt und 50% nachversteuert.

In der Berufung bestätigt die Bw. grundsätzlich die Feststellungen des Prüfers, ist aber der Meinung, dass die formalen Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 EStG dennoch erfüllt seien, da in einer mündlichen Betriebsvereinbarung festgelegt worden sei, dass auch für diese Arbeiten eine Schmutzzulage zustehe. Zusätzlich kritisiert die Bw. die vermeintliche Beanstandung des Prüfers hinsichtlich der Höhe der Schmutzzulage.“

Eine solche erfolgte jedoch gar nicht. Die Nachversteuerung der Schmutzzulage erfolgte ausschließlich auf Grund der fehlenden formalen Voraussetzung gem. § 68 Abs. 5 EStG.

Für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung einer gewährten Schmutzzulage müssen insgesamt drei Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Zulage muss auf Grund der im Gesetz genannten "lohngestaltenden Vorschriften" oder innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden (formale 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.
Formale Voraussetzung:

Eine mündliche Betriebsvereinbarung erfüllt mangels Schriftlichkeit nicht die in § 26 ArbVG erfüllten Kriterien und sind daher die formalen Voraussetzungen des § 68 EStG nicht gegeben.

Angemessenheit der Höhe:

Aus der Nichtbeanstandung der Höhe der Schmutzzulage bei Vorprüfungen oder bei anderen Forstverwaltungen kann ein Grundsatz von Treu und Glauben nicht abgeleitet werden. Der UFS hat sich in seiner vom Bw. zitierten Entscheidung, ausführlich mit der Angemessenheit einer Schmutzzulage beschäftigt und festgestellt, dass eine reine Schmutzzulage iHv 15% des Durchschnittslohnes unangemessen hoch ist. Würden daher grundsätzlich die Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 EStG erfüllt sein, wäre eine Steuerfreiheit der Schmutzzulage auf Grund der unangemessenen Höhe dennoch nicht gegeben.“.

Dagegen hat die Beschwerdeführerin fristgerecht Berufung erhoben. Im Bezug habenden Schriftsatz vom 13. September 2011 wird ausgeführt:

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

Nach Abs. 5 ist die Schmutzzulage jener Teil des Arbeitslohnes, der dem Arbeitnehmer deshalb gewährt wird, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgt, die in erheblichen Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers/der Arbeitnehmerin und seiner/ihrer Kleidung bewirkt.

Für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für eine gewährte Schmutzzulage müssen bzw. sind folgende Kriterien vorgelegen:

1.

Die Zulage muss auf Grund der im Gesetz genannten "lohn gestaltenden Vorschrift" (Kollektivvertrag der Arb. in der im Prüfzeitraum gültiger Fassung) bzw. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer/Arbeitnehmerinnen oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmer/ Arbeitnehmerinnen gewährt werden (formelle Voraussetzung).

2.

Die vom Arbeitnehmer/von der Arbeitnehmerin zu leistende Arbeit erfolgt überwiegend unter Umständen, die in erheblichen Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers/der Arbeitnehmerin und seiner/ihrer Kleidung bewirkt (materielle Voraussetzung).

Sowohl die formelle als auch die materielle Voraussetzung sind im Prüfzeitraum nachweisbar gegeben gewesen und in der Schlussbesprechung prinzipiell außer Streit gestellt worden.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass dem Arbeitnehmer/der Arbeitnehmerin nicht nur die Reinigung seines/ihres Körpers obliegt, sondern auch die seiner/ihrer Arbeitsbekleidung.

Bei der Außenprüfung durch das Finanzamt Judenburg Liezen in der Forstverwaltung X wurde überdies durch lückenlose Aufzeichnungen nachgewiesen, dass die Tätigkeiten für welche die Schmutzzulage gewährt wurde, eine außerordentliche und - bezogen auf die Arbeitszeit - überwiegende Versehrnutzung bewirken. Die Art der Tätigkeit war aus dem jeweiligen Arbeitsnachweis der Arbeitnehmer/Arbeitnehmerin zu entnehmen, welche dem Prüfer (auf sein Verlangen stichprobenartig) zur Einsichtnahme vorgelegt wurden.

Die Feststellung seitens des Prüfers, dass die Schmutzzulage für Arbeiten gewährt wurde, welche nicht im KV angeführt waren, ist grundsätzlich richtig. In diesem Zusammenhang ist aber festzuhalten, dass der Prüfer bei der Schlussbesprechung explizit darauf aufmerksam gemacht wurde, dass in diesem Fall ebenfalls die formellen als auch materiellen Voraussetzungen gegeben waren, da es sich hierbei um eine mündliche Betriebsvereinbarung gehandelt hat, die innerbetrieblich für eine bestimmte Gruppen von Arbeitnehmer/ Arbeitnehmerinnen gewährt wurde.

Der eigentliche Grund der Berufung bezieht sich im Wesen nach auf die vom Prüfer kritisierte und als unverhältnismäßig bezeichnete Höhe der ha. als steuerfrei angesehenen Schmutzzulage (25vH. des Stundenlohnes). Er bezieht sich in seiner Begründung auf eine Prüfungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates (GZ. RV/0012-G/07 vom 3. Februar 2010) aus welcher er abgeleitet hat, dass die Schmutzzulage bis maximal 8vH des Stundenlohnes als steuerfrei anzusehen ist.

Die bfin. teilt die Sichtweise des Prüfers nicht und sieht in der steuerfreien Schmutzzulage von 25vH des Stundenlohnes prinzipiell keine Unverhältnismäßigkeit.

Die Sichtweise stützt sich

1.

auf die im Jahr 2007 durchgeföhrte Außenprüfung durch das Finanzamt Judenburg Liezen in der Forstverwaltung X , bei welcher die nunmehr vom Prüfer kritisierte Höhe der steuerfreien Schmutzzulage nicht beanstandet wurde.

2. auf die im Jahr 2010 durchgeföhrte Außenprüfung durch das Finanzamt FA in der Forstverwaltung Y , bei welcher die nunmehr vom Prüfer kritisierte Höhe der steuerfreien Schmutzzulage nicht beanstandet wurde.

3. auf eine im Jahr 2010 durchgeföhrte Außenprüfung FA in der Forstverwaltung Z , bei welcher die nunmehr vom Prüfer kritisierte Höhe der steuerfreien Schmutzzulage nicht beanstandet wurde.

Die bfin. hat nach dem Grundsatz von Treue und Glauben auf die Prüfergebnisse der Behörde (Finanzamt) vertraut, welche eindeutig und unzweifelhaft zum Ausdruck gebracht haben, dass die Höhe der ha. als steuerfrei angesehenen Schmutzzulage (25vH. des Stundenlohnes) als angemessen anzusehen sind.

Die bfin. hat gerade auf Grund der Prüfergebnisse keine Veranlassung gesehen seine Einstellungen im Lohnprogramm, im Zusammenhang mit der Lohnart "25vH. des Stundenlohnes Schmutzzulage", zu verändern und hat durch das in den Haftungsbescheiden 2007, 2008 und 2009 dargelegte Prüfergebnis abgabenrechtliche Nachteile erlitten.“

Über die Berufung (jetzt: Beschwerde) wurde erwogen:

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.

Zur formellen Voraussetzung:

Im Vorlagebericht führt das Finanzamt in einem Satz aus, „*die Nachversteuerung der Zulage erfolgte ausschließlich auf Grund der fehlenden Voraussetzung gem. § 68 Abs. 5 EStG*“. Zur Behauptung der Beschwerdeführerin, die Zulagen seien „innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern“ gewährt worden, sind weder der Akte noch dem Vorlagebericht irgendwelche Feststellungen zu entnehmen. Das Verwaltungsgericht ist daher nicht in der Lage, zu prüfen, ob bzw. inwieweit die formelle Voraussetzung für die Steuerbegünstigung der Zulage erfüllt ist. Es wird im Zuge von ergänzenden Prüfungshandlungen exakt festzustellen sein, für welche Arbeiten die Beschwerdeführerin überhaupt eine Schmutzzulage gewährt hat, und sodann ob die nicht auf Grundlage des anzuwendenden Kollektivvertrags gewährte Zulage tatsächlich innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wurde.

Zur materiellen Voraussetzung:

Unter Umständen, die in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken, sind nur solche zu verstehen, die von außen einwirken. Dieses Verständnis entspricht auch dem Zweck der Bestimmung, bestimmte Arten von Tätigkeiten zu begünstigen. Auf wetterbedingte Verschmutzung kommt es nicht an, sondern vielmehr darauf, ob die Tätigkeit an sich zu außergewöhnlichen Verschmutzungen führt. Der Arbeitnehmer muss nämlich während der gesamten Arbeitszeit überwiegend, nicht etwa nur gelegentlich, mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. 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 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. z. B VwGH 30.6..2009, 2008/08/0068).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es darauf an, dass die zu leistenden Arbeiten - worunter nur die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses schlechthin (insgesamt) zu erbringende Arbeitsleistung verstanden werden kann - überwiegend eine erhebliche Verschmutzung bewirken. Die Frage der erheblichen Verschmutzung ist also nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Verschmutzung verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums iSd § 77 EStG 1988 zu prüfen, ob sie überwiegend eine erhebliche Verschmutzung bewirken (vgl z. B. VwGH 30.1.1991, 90/13/0102). Es müssen also auch in zeitlicher Hinsicht die

Tätigkeiten, die eine erhebliche Verschmutzung bewirken, überwiegen (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Der vorgelegten Akte kann weder entnommen werden, welche Arbeiten tatsächlich in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkt haben, noch ob die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten überwiegend unter derartigen Umständen erfolgten.

Zur Angemessenheit:

Der vorgelegten Akte kann kein Hinweis entnommen werden, dass der Prüfer eine Nachversteuerung von Zulagenteilen auch deshalb vorgenommen hätte, weil er die gewährte Zulage als unangemessen hoch angesehen hätte. Ein derartiger Hinweis ist erstmals im Vorlagebericht enthalten.

Der Akte kann nicht entnommen werden, in welchem Verhältnis die gewährte Zulage zum Arbeitslohn gestanden hat. Es wurde nur festgehalten, dass eine Zulage von 25% des Stundenlohns für bestimmte Tätigkeiten und (vermutlich) nur für einzelne Stunden gewährt wurde.

Die Nachversteuerung erfolgte nach der Aktenlage und nach der wörtlichen Ausgabe im Vorlagebericht „*ausschließlich auf Grund der fehlenden Voraussetzungen gemäß § 68 Abs. 5 EStG*“.

Schließlich kann den vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden, weshalb und auf welcher Grundlage aufbauend der Prüfer (nur) 50 v.H. der gewährten Zulage als gemäß § 68 EStG begünstigt angesehen hat.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Entscheidung über die Berufung (jetzt: Beschwerde) auf Grund der Aktenlage nicht möglich ist und auch ein Auftrag zu Ergänzung des maßgeblichen Sachverhalts weit über den Sinn eines derartigen Auftrags hinausginge.

Der maßgebliche Sachverhalt kann nur durch umfangreiche Prüfungshandlungen bei der Beschwerdeführerin festgestellt werden, die im Wesentlichen als (vollständige) Lohnsteuerprüfung im Sinn des § 86 EStG anzusehen ist.

Das Bundesfinanzgericht hat daher in sorgfältiger Abwägung aller Interessen den Beschluss gefasst, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das

Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das vorliegende Erkenntnis wird auf die in seiner Begründung angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gestützt, sodass eine Revision nach der genannten Norm nicht zulässig ist.

Graz, am 11. Mai 2015