

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb1, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 27. Juni 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 02.05.2013 betreffend Haftungsbescheide / Lohnsteuer für die Jahre 2009 - 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.), die einen Rauchfangkehrerbetrieb führt, wurde für die Jahre 2009 bis 2011 eine Prüfung u.a. hinsichtlich Lohnsteuer durchgeführt. Einsicht wurde in die Lohnkonten, Jahresabschlüsse, Buchhaltung und Aufzeichnungen genommen.

Die **GPLA-Prüfung** wurde mit Bericht vom 2. Mai 2013 abgeschlossen. Aufgrund der getroffenen Feststellungen wurden Haftungsbescheide betreffend Nachzahlungen an Lohnsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 jeweils mit Datum 2. Mai 2013 erlassen. Die Lohnsteuernachzahlungen betrugen für 2009 - Euro 1.494,48; für 2010 - Euro 1.810,66 und für 2011 - Euro 308,08.

Im Bericht, auf den in den Bescheiden zur Begründung verwiesen wurde, wurden Feststellungen hinsichtlich der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage (SEG-Zulage) getroffen.

Unter dem Titel "Sachverhaltsdarstellung" war darin zu zwei konkret genannten Arbeitnehmern für die jeweiligen Jahre festgehalten: "*Laut Erlass BMF, GZ BMF-010222/0248-VI/7/2008 vo, 10.12.2008 (LStR 2002 - 2.Wartungserlass 2008) ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit von SEG-Zulagen die Angemessenheit der Zulage. Von einer Angemessenheit kann dann ausgegangen werden, wenn die Schmutzzulage (bzw. eine insgesamt an Rauchfangkehrer gezahlte SEG-Zulage) 8% des Grundlohns*

nicht übersteigt. Im Zuge der Prüfung erfolgt daher die Nachversteuerung der diesen Prozentsatz übersteigenden steuerfrei gewährten Beträge."

Weiters wurde jenen SEG-Zulagen die Steuerfreiheit versagt, die im Jahr 2010 mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlt wurden. Als Begründung wurde darauf verwiesen, dass in dieser Zeit keine Arbeitsleistung erbracht werde.

Mit Schriftsatz vom 27. Juni 2013 wurde gegen die genannten Bescheide rechtzeitig **Berufung** (nunmehr Beschwerde) erhoben. Als Beilagen waren Fotos von Beispielen diverser Dachböden sowie die Kehrlisten 2009 - 2011 angeführt. Es wurde beantragt die für die Jahre 2009 - 2011 ergangenen Haftungsbescheide zur Lohnsteuer ersatzlos zu beheben.

Insbesondere wurde darauf verwiesen, dass eine Nachversteuerung von steuerfrei belassenen Zulagen erfolgt sei, die 8% des Grundlohnes überstiegen hatten. Es sei dazu im Bericht lediglich auf einen Erlass des BMF verwiesen worden. Eine weitere Begründung, warum nur eine Zulage von 8% angemessen wäre, sei dem Bericht nicht zu entnehmen gewesen.

Unter Hinweis auf die gesetzliche Grundlage (§ 68 EStG 1988) wurde im Rechtsmittel u.a. festgehalten, dass nach dem Kollektivvertrag für Rauchfangkehrer für Wien eine Schmutzzulage iHv 18% des Bruttolohnes vorgesehen sei. Wenn die gewährte Zulage der Höhe nach dieser lohngestaltenden Vorschrift entspräche, sei jedenfalls von Angemessenheit auszugehen. Bei dem im Bericht angeführten Erlass handle es sich um keine verbindliche Rechtsvorschrift und sei darin auch nicht festgehalten, dass eine Zulage von über 8% übermäßig sei, sondern nur dass bei 8% die Angemessenheit vorausgesetzt werden könne.

Die Abgabenbehörde habe die angebotenen Beweise nicht erhoben bzw. die erhobenen Beweise nicht richtig gewürdigt. Es seien die Kehrlisten vorgelegt worden, aus denen hervorgehe, dass im Betrieb der Bf. mindestens 5 Kehrungen täglich stattfinden. Berichte über sonstige Verschmutzungen, Gefahren und Erschwernisse seien ignoriert worden. Bei der Rechtfertigung der Lohnsteuerfreiheit der gewährten Zulagen gehe es nicht nur um die Verrußung sondern auch um andere Schmutz- und Gefahrenquellen. Gerade im räumlichen Bereich der Tätigkeit der Bf. seien die Dachböden höchst verschmutzt und mit Taubenkot und Taubenleichen übersät. Aufgrund der Gefährlichkeit für die Gesundheit der Rauchfangkehrer seien diese gezwungen Atemmasken zu tragen um das Risiko zu minimieren. Die Rauchfangkehrer fänden zudem oft "Schutthalden" oder sonstige Ansammlungen von abgelagerten, verschmutzten/verrotteten Gegenständen, teilweise mit hohem Gewicht, vor, die unsachlich aufgetürmt wurden und kaum entsprechend auf die Seite geräumt werden können. Gerade aber die Gegenden in denen die Bf. mit ihrem Betrieb tätig sei, weisen noch eine zusätzliche Besonderheit auf: u.a. die Bereiche rund um den Westbahnhof, die U-Bahnstation Kettenbrückengasse und Mariahilferstraße seien als Drogenumschlagplätze bekannt. Die Dachböden hier seien die Orte an denen sich die Junkies gerne zurückziehen um dort ungestört in ihren Aktivitäten zu sein. Die Verschmutzung und Gefahr aufgrund dieser Umstände seien enorm. Es sei keinesfalls

davon auszugehen, dass sich die Umstände unter denen RauchfangkehrerInnen arbeiten, die Verschmutzung, die Erschwernis und die Gefahr in den letzten 20 Jahren verbessert haben. Jedenfalls nicht im Bereich in dem die Bf. tätig sei. Auch die Kehrtage seien nicht weniger geworden.

Es sei daher zu sagen, dass eine Reduktion der im Kollektivvertrag vorgesehenen Prozentsätze nicht angemessen und im Fall der Bf. auch gesetzeswidrig sei. Die Arbeitnehmerinnen der Bf. erbringen ihre Leistungen überwiegend unter Umständen, die in erheblichem Maß zwangsläufig ihre Verschmutzung und die der Kleidung nach sich bringt und sie seien ständig mit außerordentlichen Erschwernissen und Gefahren konfrontiert. Die von der Behörde im Verfahren lapidar kundgegebene Ansicht, dass Rauchfangkehrer es nicht mehr mit rußigen Kaminen zu tun hätten und ohnehin nur elektronische Messungen vornehmen würden, sei völlig unzutreffend. Die Behörde hätte entsprechende Ermittlungen durchführen und die angebotenen Beweise aufnehmen müssen um feststellen zu können, dass die genannten Arbeitsbedingungen vorlagen.

Die Bf. wurde in der Folge (Schreiben vom 14.10.2013) u.a. ersucht überprüfbare Nachweise vorzulegen, aus denen ersichtlich sei, in welchen Zeiträumen Arbeitsbedingungen überwiegend vorgelegen seien, die eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkt haben. Es sei nachzuweisen, welcher Dienstnehmer an den jeweiligen Tagen im Einsatz war bzw. gekehrt hat. Zu den vorgelegten Aufzeichnungen seien die vorkommenden Kurzbezeichnungen zu erklären und die Tätigkeit sowie deren Umfang zu beschreiben.

In der **Ergänzung** vom 28.11.2013 verwies die Bf. u.a. auf die ausführliche Darstellung und Schilderung der Arbeitsbedingungen im Rechtsmittel. Die Bf. brachte zudem vor, dass Verschmutzungen auch bei Kesselreinigungen und durch den massiv vorhandenen Mauerstaub aufgrund des durch Abgase zerstörten Mauerwerks gegeben seien.

Vermehrte Verrußung läge auch durch den Boom zu Holzöfen vor. Die Bf. habe tägliche Aufzeichnungen geführt und im Prüfungsverfahren angeboten in diese Aufzeichnungen Einsicht zu nehmen. In diese Unterlagen wurde im ersten Verfahren stichprobenartige Einsicht vorgenommen. Auch wurden schon im Erstverfahren Kehrlisten übergeben. Nunmehr werden von der Behörde neuerlich und in Ergänzung der Berufungsschrift Nachweise zur Tätigkeit der Mitarbeiter der Bf. verlangt.

Es werde daher nochmals eine mögliche Einsichtnahme in sämtliche Aufzeichnungen angeboten. Zu den nun nochmals vorgelegten vollständigen Kehrlisten der Jahre 2009 - 2011 wurde festgehalten, dass aus diesen hervorgehe, dass jedes Haus im betreffenden Bezirk (1060 Wien) in der Regel viermal im Jahr gekehrt werde und täglich mehrere Häuser gekehrt werden. Da sämtliche Mitarbeiter täglich an den Kehrungen teilnehmen, sei schon allein deshalb unzweifelhaft, dass die betroffenen Arbeitnehmer mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum Tätigkeiten erbrachten, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig mit sich bringen. Daraus folge die Steuerfreiheit der gewährten Schmutzzulagen. Die Abkürzungen auf den vorliegenden Listen wurden erklärt; es handle sich um Angaben ob Hauptkehrungen oder zusätzliche

Kehrungen erfolgt seien und wer diese wann und wo durchgeführt habe. Es folgten Ausführungen zu den anzutreffenden Verschmutzungen der Dachböden, der Struktur des Altbestandes an Häusern im 6. Bezirk und der sich daraus ergebenden Anzahl an Kaminen. Im Vergleich dazu habe sich die Hausstruktur in den Außenbezirken geändert. Es gebe viele Einfamilienhäuser mit Außenwandgeräten, die keinen Rauchfänge haben oder Brennwertgeräte, die nur Kunststoffschläuche als Rauchfang hätten.

Es wurde die Befragung der Arbeitnehmer sowie Lokalaugenscheine angeboten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 18. August 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Nach allgemeinen Ausführungen zu den gesetzlichen Voraussetzungen wurde festgehalten, dass im gegenständlichen Fall nicht in Streit stehe, dass sowohl die formelle als auch die materielle Voraussetzung erfüllt sei. In Streit stehe im Wesentlichen nur, inwieweit die erwähnte Schmutzzulage von ihrem Ausmaß her angemessen sei.

Da keine brauchbaren Unterlagen bzw. kein taugliches Beweismaterial vorgelegt wurde, aus welchem hervorgegangen wäre warum eine erhöhte Schmutzzulage als gerechtfertigt anzusehen sei, sei aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes die im Rahmen der GPLA gewährte Schmutzzulage iHv 8% des Grundlohnes als ausreichend angemessen anzusehen gewesen.

Mit Schreiben vom 14. September 2015 wurde ein **Vorlageantrag** eingebracht. Die Bf. argumentierte u.a. dass zwar außer Streit gestellt worden sei, dass die formellen und materiellen Voraussetzungen für eine Schmutzzulage erfüllt seien. Hinsichtlich der Angemessenheit fehle jedoch jede nachvollziehbare Begründung warum keine Schmutzzulage von 18%, wie im Kollektivvertrag vorgesehen, sondern nur mehr eine Schmutzzulage von 8% angemessen sei. Der Verweis auf die Erlassmeinung sei als Begründung nicht ausreichend. Es sei auch die Ausführung der Behörde nicht korrekt, dass keine brauchbaren Unterlagen und kein taugliches Beweismaterial zur Verschmutzung, zur Gefahr oder zur Erschwernis angeboten worden seien. Auf die vorgelegten Unterlagen, Fotos und Anträge in den Schriftsätze werde verwiesen.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung wurde mit Schreiben vom 12. September 2017 zurückgenommen.

Über die 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. Gemäß **§ 68 Abs. 5 EStG 1988** 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 infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,

2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,

3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,

4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,

5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,

6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles 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.

Strittig ist die Anerkennung der Steuerfreiheit der in den Prüfungsjahren ausbezahlten Schmutzzulage lediglich in Höhe von 8% des Grundlohnes sowie die Versagung der Steuerfreiheit der im Urlaub ausbezahnten Zulage.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit der hier gegenständlichen Schmutzzulage für Rauchfangkehrer ist, dass die zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken. Die verrichtete Tätigkeit muss aber auch nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen. Die Angemessenheit lässt sich aus dem Zusammenhang und dem Verhältnis zwischen dem Ausmaß der Umstände für die Verschmutzung und der gewährten Zulage ableiten. Die Zulage muss zudem u.a. aufgrund eines Kollektivvertrages gewährt werden.

In den Kollektivverträgen für Rauchfangkehrer ist die Schmutzzulage für Mitarbeiter geregelt. Aus dem Zusatzkollektivvertrag für das Rauchfangkehrergewerbe für das Land Wien geht hervor, dass diese Zulage mit 18% des Normalstundenlohnes für das Jahr 2009 und die Folgejahre bemessen war; der Prozentsatz ist bis dato unverändert geblieben.

Inwieweit der Arbeitnehmer während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut ist, die die in Rede stehende Verschmutzung zwangsläufig bewirken, erfordert nach Lehre und Rechtsprechung den Nachweis um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden. D.h. es ist zu prüfen, ob die zu leistenden Arbeiten überwiegend, d.h. mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit für die eine Zulage gewährt wird, eine außerordentliche Verschmutzung bewirken.

Diesbezüglich trifft die Bf. als Dienstgeberin eine qualifizierte Mitwirkungspflicht. D.h. sie ist gefordert, konkrete diesbezügliche Angaben und entsprechende Beweisanbote zu machen.

Im Fall der Bf., einem in Wien tätigen Rauchfangkehrerbetrieb, war aufgrund der Unterlagen festzustellen, dass die geforderten Voraussetzungen für eine Begünstigung insofern formell erfüllt waren als die Zulagen aufgrund eines Kollektivvertrages gewährt wurden und die Zulage zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt wurde.

Zum Vorliegen der materiellen Voraussetzung, nämlich der überwiegenden Erbringung von Leistungen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zur Folge haben, konnte Folgendes festgehalten werden.

Der Beruf des Rauchfangkehrers ist unstrittig zu jenen Berufen zu zählen, die in einem besonderen Maß in ihrer Ausübung mit einer Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung verbunden sind. Die zu erbringenden Arbeiten bedingen insbesondere die Berührung mit Rauch und Ruß und Asche, mit Ablagerungen und Verbrennungsrückständen, aber auch mit sonstigem Schmutz, der gegebenenfalls auf Dachböden vorzufinden ist.

Zum Nachweis welche Arbeiten durch wen und wann geleistet wurden, hatte die Bf. bereits im Zuge der Prüfung Kehrlisten für die geprüften Jahre beigebracht und legte diese auch dem Schriftsatz zum Rechtsmittel bei. Den Kehrlisten waren zumindest fünf Kehrtermine pro Tag an unterschiedlichen Adressen im 6. Wiener Gemeindebezirk zu entnehmen.

Weiters wurden Aufzeichnungen zu bestimmten Tagen mit Orts- und Zeitangaben sowie Angaben über die eingesetzten Arbeiter und die durchgeföhrten Arbeiten beigebracht. Diese Aufzeichnungen lagen auszugsweise, nämlich für 31.5. - 4.7.2010 sowie 31.8. - 4.10.2009 im Verfahren vor.

In den dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorliegenden Schriftsätze war ausführlich dargelegt, wie sich die Arbeitssituation für die Bf. darstellte. Die Bf. war mit ihrem Betrieb für den 6. Wiener Gemeindebezirk zuständig. In diesem Bezirk befinden sich ein hoher Altbestand an Häusern und damit eine hohe Anzahl an Kaminen. Wie die Bf. darlegte, sind Teile des Bezirkes als Drogenumschlagplätze bekannt und dadurch auch die Dachböden der Häuser betroffen, da sie als Rückzugsgebiet von Drogensüchtigen benutzt werden. Die daraus resultierende Verschmutzung beeinflusste zusätzlich die Umstände unter denen die Rauchfangkehrer ihre Tätigkeit ausüben mussten.

Dem Finanzamt wurde angeboten die Mitarbeiter dazu zu befragen und Lokalaugenscheine vorzunehmen. Diesen Angeboten wurde durch die Amtsbehörde weder im Zuge der Prüfung noch im weiteren Rechtsmittelverfahren Rechnung getragen.

Infolge der GPLA wurde davon ausgegangen, dass jener Teil der ausbezahlten Schmutzzulage, der 8% des Grundlohnes überstiegen hat, nicht als angemessen zu beurteilen war und daher nicht als steuerfrei zu behandeln war. Es war daher dafür die entsprechende Lohnsteuer nachzuberechnen. Die GPLA stützte sich dabei auf eine Erlassregelung bzw. die Lohnsteuerrichtlinien aus dem Jahr 2008. Konkrete Angaben, worauf die Annahme der fehlenden Angemessenheit beruhte, fanden sich im abschließenden Bericht nicht.

In der Beschwerdevorentscheidung hielt die Behörde fest, dass außer Streit stand, dass durch die Bf. sowohl die materielle als auch die formelle Voraussetzung für die Begünstigung der Zulage erfüllt wurde.

Da jedoch kein tauglicher Nachweis erbracht worden sei um eine erhöhte Schmutzzulage von möglichen 18% zu rechtfertigen, sei die im Prüfungszeitraum durch die Bf. gewährte Schmutzzulage nur iHv 8% des Grundlohnes als ausreichend angemessen zu beurteilen. Es seien keine Nachweise dazu erbracht worden, worin sich die Umstände im Tätigkeitsbereich der Bf. hinsichtlich Verschmutzung von anderen Gebieten bzw. Bezirken unterscheiden bzw. warum sie nicht vergleichbar seien. Man folgte somit den Feststellungen der GPLA und wies das Rechtsmittel ab.

Tatsache ist, dass der Bf. durch diese Entscheidung die Begünstigung des § 68 EStG grundsätzlich gewährt wurde, die Behörde somit vom Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ausgegangen war.

Es wurde jedoch davon Abstand genommen, die Begünstigung für die jeweils gesamte ausbezahlte Zulage zu gewähren. Nur jener Teil der Zulage, der 8% des Grundlohnes nicht überstiegen hatte, war steuerfrei belassen worden. Als Begründung wurde auf einen Erlass verwiesen in dem ohne nähere Ausführungen eine Schmutzzulage für Rauchfangkehrer iHv 8% als angemessen angeführt wurde (LStR 2002, 2. Wartungserlass, Rz 11130). Anzumerken ist, dass in der Zwischenzeit diese Rz durch den Wartungserlass 2016 ersatzlos gestrichen wurde.

Wenn die Behörde vorbrachte, dass die Bf. keine Nachweise über den Tätigkeitsbereich und die Umstände der Verschmutzung und den Verschmutzungsgrad beigebracht hat, so ist ihr darin nicht zu folgen. Die Behörde hätte sich mit den Vorbringen der Bf. aufgrund der vorgelegten Unterlagen, den Kehrlisten und Zeitaufzeichnungen mit Angaben zu den einzelnen Arbeitnehmern, den Fotos sowie der ausführlichen Darstellung der Gegebenheiten an den Kehrrorten auseinandersetzen müssen. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes kann nämlich nicht nur durch nachprüfbare Aufzeichnungen allein, sondern auch in anderer Weise erbracht werden.

Das Vorbringen im Rechtsmittel, dass die in den Häusern und Dachböden des 6. Bezirks durchzuführenden Arbeiten der Rauchfangkehrer überwiegend unter

Umständen erfolgten, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zur Folge haben, konnte als real und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend beurteilt werden. Auch das Überwiegen der dargelegten Umstände war nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen. Aus den Kehrlisten und Tagesaufzeichnungen war von einem überwiegenden Ausmaß an Kehrtagen auszugehen. In den Listen waren fünf und mehr Kehrungen, an verschiedenen Adressen, angeführt. Die Arbeitnehmer waren an den sogenannten "Kehrtagen" mit Tätigkeiten befasst, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig zur Folge hatten.

Es war davon auszugehen, dass Schmutzzulagen, die in Wien und auch in mehreren anderen Bundesländern, in ähnlicher Höhe vereinbart waren, die Vermutung für sich haben, dass sie den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen bzw. diesen nahe kommen. Dies auch deshalb, da sie auf Vereinbarungen zwischen den Kollektivvertragspartnern beruhen, die im Allgemeinen wirtschaftlich unterschiedliche Interessen vertreten.

Wenn daher für Wien für den Prüfungszeitraum eine Zulage von 18% im Kollektivvertrag festgelegt war, so kann dies von der Behörde nicht ohne gegenteilige Tatsachenfeststellung und Begründung verworfen werden. Auch die Tatsache, dass sich die Höhe der Zulage im Kollektivvertrag bis dato nicht verändert hat, spricht dafür, dass sich an den Arbeitsverhältnissen und Umständen nichts geändert hat.

Im gegenständlichen Fall war die Behörde selbst grundsätzlich davon ausgegangen, dass für die Bf. die Voraussetzungen für die Begünstigung der ausbezahlten Schmutzzulagen gegeben waren. Strittig blieb lediglich das Ausmaß der Steuerfreiheit.

Die strittige Nachforderung an Lohnsteuer, aufgrund der Minderung der anzuerkennenden Höhe der Zulage, stützte sich lediglich auf den im Wartungserlass zur Lohnsteuerrichtlinie genannten Prozentsatz von 8%.

Warum im Fall der Bf. gerade dieser und kein anderer Prozentsatz angewendet wurde, blieb seitens der Behörde ohne Begründung.

Aufgrund der Angaben und Darstellungen in den Unterlagen, war hingegen die ausbezahlte Zulage als angemessen zu beurteilen. Diese war für eine nachweislich überwiegend mit erheblicher Verschmutzung der Arbeitnehmer und deren Kleidung verbundenen Tätigkeit gewährt worden.

Aus dem Vergleich, der in Österreich gegebenen unterschiedlichen Sätze für Schmutzzulagen im Rauchfangkehrergewerbe, ließen sich keine Gründe für eine derartige Minderung der als steuerfrei anzuerkennenden Zulage ableiten. Die in Österreich in den Bundesländern vorliegenden Sätze bewegten sich für die maßgeblichen Zeiträume zwischen 8 und 20%. Wobei nur für das Burgenland die Höhe der Zulage 8% betrug. Im Durchschnitt lagen die Zulagen bei rund 18% österreichweit. Der für Wien übliche Satz von 18% war zwar im höheren Bereich angesiedelt, konnte jedoch weder als überhöht noch als unangemessen angesehen werden.

Hinsichtlich jenes Teils der Zulage, die im Jahr 2010 während des Urlaubes ausbezahlt wurde und für die die Steuerfreiheit infolge der GPLA gänzlich versagt wurde, war auf die diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH zu verweisen.

Dieser hat in seiner Entscheidung ZI. 2006/08/0225 vom 7.5.2008 zu dieser Thematik im Zusammenhang mit Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung auf **§ 68 Abs. 7 EStG 1988** verwiesen und dazu ausgeführt. Nach dieser Bestimmung bleiben auch Zulagen, die bei Krankenstand weitergezahlt werden steuerbefreit. Auch wenn der Gesetzgeber nicht konkret auf das Urlaubsentgelt Bezug genommen hat, ist für den VwGH der Schluss zulässig, dass er die Steuerfreiheit bei der Fortzahlung des Entgelts während des Urlaubs stillschweigend vorausgesetzt und somit nicht als gesondert regelungsbedürftig erachtet hat. Daraus kann geschlossen werden, dass auch die während des Urlaubs ausbezahlte Schmutzzulage als begünstigt zu behandeln ist. Zudem vertrat der VwGH die Ansicht, dass bei einer Tätigkeit, die überwiegend eine solche ist, für die eine Schmutzzulage gebührt, der Anspruch auf diese Zulage gegeben ist, unabhängig davon wann zeitraumbezogen im Lohnzahlungszeitraum ein konkreter Reinigungsaufwand aufgrund einer Verschmutzung entsteht. Die Begünstigung der Schmutzzulage ist somit nicht auf Tage tatsächlich verschmutzender Arbeit zu beschränken. Es ist sowohl für den Anspruch auf die Schmutzzulage als auch für deren Begünstigung gleichgültig, aus welchen Gründen an bestimmten Tagen keine Verschmutzung eingetreten ist, insbesondere aber auch wenn die verschmutzenden Arbeiten infolge Urlaubes unterblieben sind.

In Folge dieser Ausführungen war im Fall der Bf. daher keine Nachversteuerung der Zulagenbeträge des Monats Juni 2010 durchzuführen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war zusammenfassend festzustellen, dass im Fall der Bf. die ausbezahlte Schmutzzulage iHv rund 18% des Grundlohnes als angemessen zu beurteilen war und für diese in den Prüfungsjahren in ihrer gesamten Höhe die Steuerfreiheit zu gewähren war.

Der Beschwerde war daher wie im Spruch angeführt statzugeben.

Zulässigkeit einer 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.

Da es sich bei der Frage, ob die im Fall der Bf. bezahlten Zulagen im Hinblick auf ihre Höhe und schließlich insgesamten Steuerfreiheit als angemessen anzusehen waren, um eine Sachverhaltsfrage handelt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 25. Oktober 2017