



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, Ort, Straße, vertreten durch Mag. Erich Pedit, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 6020 Innsbruck, Egger-Lienz-Straße 2, vom 5. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 9. Oktober 2008 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 1. Jänner 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt dem Unternehmer mit Bescheiden vom 9. Oktober 2008 diverse Beträge an Lohnsteuer zur Haftung und Zahlung vor. Begründend wurde in diesen Bescheiden auf den Bericht (über das Ergebnis der Außenprüfung) gleichen Datums verwiesen. Diesem Bericht ist unter dem Punkt „Sachverhaltsdarstellung“ zu den einzelnen Jahren zu entnehmen:

*„Es erfolgte eine Nachversteuerung der mit 15% zuviel ausbezahlten Schmutzzulage. Es erfolgte eine Anerkennung von 8% vom Brutto davon 50% SV Frei/Lst 11/12 frei“*

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung rügte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers die den bekämpften Bescheiden fehlende Begründung, wieso die mit 15% gewährte Schmutzzulage „anscheinend zu viel ausbezahlt“ worden sei und wieso eine

Anerkennung von 8% der Schmutzzulage, davon 50% SV-frei, erfolgt wäre. Es fehle dazu jegliche Stellungnahme bzw wären weder Berechnungen vorgelegt noch eine ausreichende Begründung dargetan worden, weshalb die Behörde zum Schluss komme, dass die ausbezahlte Schmutzzulage zu hoch sei. Ebenso habe der Berufungswerber keine Gelegenheit eingeräumt erhalten, sich dazu entsprechend zu äußern. Einer Mitarbeiterin der Kanzlei des steuerlichen Vertreters wäre anlässlich der Prüfung lediglich mündlich mitgeteilt worden, dass in einem gleichartigen Betrieb die Schmutzzulage ebenfalls nur mit 8% anerkannt worden sei und dies beim Betrieb des Berufungswerbers nun ebenso angewendet werde. Dagegen sei einzuwenden, dass es sich um zwei unterschiedliche Betriebe handle und ein Vergleich nur an Hand eines Augenscheins und entsprechender Fakten angestellt werden könnte. Nicht festgestellt worden sei, „in welchem Vergleichszustand bzw in welchem Zustand, mit welchen Ausstattungsmerkmalen, mit welchen gewerberechtlichen Auflagen seitens der Gewerbebehörde und des Arbeitsinspektorats der Vergleichsbetrieb ausgestattet“ sei und in welchem Jahr dieser Betrieb eingerichtet worden wäre. Nicht festgestellt worden sei, ob er bereits mit moderneren, effizienteren Absauganlagen ausgestattet wäre bzw welchen Stand der Technik der Vergleichsbetrieb habe.

Im Folgenden wurde festgehalten, dass die Auszahlung der strittigen Schmutzzulage auf Grund einer Betriebsvereinbarung erfolgt sei und der Berufungswerber als Arbeitgeber geprüft habe, dass die Arbeiten der Arbeitnehmer zu einer erheblichen Verschmutzung führen würden. Es sei davon auszugehen bzw erwiesen, dass für den gesamten Zeitraum für den die Arbeitnehmer die Zulage erhalten würden, überwiegend eine außerordentliche Verschmutzung bestehe; dies durch diverse in der Berufung konkret angeführte Tätigkeiten.

Die Höhe der Schmutzzulage wäre „sehr begründet gewählt“ worden und würden alle Voraussetzungen vorliegen, damit die Zulage ihrer Art und ihrem Ausmaß nach sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gerechtfertigt wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus:

*„Im KV Zahntechniker ist eine Schmutzzulage nicht vorgesehen.“*

*„Die teilweise Anerkennung der Zulage durch die GPLA erfolgte analog zu jener, die bei der [Betrieb] für entsprechende Zahntechniker im [Standort] ausbezahlt wird.“*

*„SEG-Zulagen müssen angemessen sein; bei innerbetrieblich gewährten Zulagen orientiert sich die Angemessenheit an den aus anderen KV abgeleiteten Erkenntnissen und den Erfahrungen des täglichen Lebens. In Ermangelung eines KV, aus dem Erkenntnisse abzuleiten wären, erscheint es daher in diesem Lichte als nicht rechtswidrig, wenn der Prüfer die“*

*Angemessenheit der Höhe der Zulage durch Vergleich mit anderen Zahntechnikern ermittelte."*

Daraufhin beantragte der Berufungswerber innerhalb offener Frist die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und rügte, dass mit der Berufungsvorentscheidung auf die Berufungsargumente in keiner Weise eingegangen worden wäre und auch keine weiteren Ermittlungen oder Erhebungen durchgeführt worden wären. Auch entspreche die nunmehrige Begründung nach wie vor nicht den durch den Verwaltungsgerichtshof vorgegebenen Anforderungen an die Begründung von Abgabenbescheiden.

Mit Bericht vom 21. September 2010 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der Berufungswerber die von ihm an seine Arbeitnehmer auszahlte und als „Schmutzzulage“ bezeichnete Zulage zu Recht steuerfrei belassen hat.

Nach [§ 68 Abs 1 EStG 1988](#) sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis € 360,00 monatlich steuerfrei.

[§ 68 Abs 5 EStG 1988](#) normiert, was unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen zu verstehen ist und dass diese Zulagen nur begünstigt sind, soweit sie auf Grund einer in den Z 1 bis 6 dieser Bestimmung genannten „lohngestaltenden Vorschrift“ oder innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Die Begünstigung für Schmutzzulagen nach § 68 Abs 1 iVm Abs 5 EStG 1988 setzt u.a. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken.

Das Finanzamt hegt, weil aus dem Verwaltungsakt keinerlei derartige Hinweise ersichtlich sind, offenbar keine Bedenken, dass im Zusammenhang mit der vom Berufungswerber auszahlten Zulage dem Grunde nach alle formell- und materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit erfüllt sind. Anders kann nämlich auch nicht erklärt werden, dass ein Teil der auszahlten Zulage steuerfrei belassen wurde.

Zuzustimmen ist dem Finanzamt insoweit, als sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 17.2.1988, [85/13/0177](#), zur Gefahrenzulage) ergibt, dass

die Abgabenbehörde zu prüfen berechtigt ist, ob die Höhe der steuerfrei ausbezahlten Zulage angemessen ist.

Im vorliegenden Fall steht unbestritten fest, dass der einschlägige Kollektivvertrag die Auszahlung einer Schmutzzulage an die Arbeitnehmer nicht vorsieht. Nun ist aber gerade in einem Fall, in dem vom Arbeitgeber nicht direkt zu beeinflussende verbindliche Vorgaben etwa in Form eines Kollektivvertrages nicht vorliegen, sondern die Zulagengewährung (zulässiger Weise) durch innerbetriebliche Übung (vgl [§ 68 Abs 5 Z 7 EStG 1988](#): „innerbetrieblich .... gewährt werden.“) erfolgt, die Feststellung der Angemessenheit der Zulage der Höhe nach problematisch. Wie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 17.1.1984, [83/14/0189](#)) zu entnehmen ist, steht es in einem solchen Fall der Abgabenbehörde zu, das Ausmaß des steuerbegünstigt auszahlbaren Betrages durch Anlehnung an die Regelungen in bestehenden (anderen) Kollektivverträgen zu schätzen.

Das Finanzamt hat diesen vom Gerichtshof aufgezeigten Weg nicht beschritten, sondern während des Prüfungsverfahrens mündlich und in der Folge in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass die Steuerfreiheit der Schmutzzulage nur in einer Höhe anerkannt werde, wie sie auch in einem anderen „Vergleichs“betrieb steuerfrei gewährt werde. Damit hat das Finanzamt bereits dem Grunde nach jedenfalls zu kurz gegriffen. Insbesondere in Fällen, in welchen keine lohngestaltende Vorschrift iSd [§ 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) besteht und die Gewährung einer Zulage somit auf dem (freiwilligen) Entschluss des Arbeitgebers beruht, könnte ein derartiger Vergleich nur dann als Argumentationshilfe herangezogen werden, wenn dieser auf Basis einer größeren Anzahl von Vergleichsbetrieben beruhen würde und sich in der betreffenden Branche die (freiwillige) Zahlung einer Schmutzzulage in einer bestimmten Höhe als branchenüblich darstellt. Dazu müssten hinsichtlich der konkreten Arbeitsbedingungen tatsächlich vergleichbare Betriebe in einer ausreichenden Anzahl aktenkundig vorhanden sein.

Jedenfalls ist es im Sinne obiger Ausführungen für eine tragfähige Begründung der Nachforderung nicht ausreichend, lediglich einen „Vergleichs“betrieb, der zudem im öffentlich-rechtlichen Bereich angesiedelt ist und sich – wie aus den unbestrittenen Berufungsausführungen erkennbar – hinsichtlich der Modernität des Arbeitsumfeldes vom privatwirtschaftlich geführten Betrieb des Berufungswerbers doch deutlich zu unterscheiden scheint, als Maßstab heranzuziehen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates würde die vom Verwaltungsgerichtshof aufgezeigte Vorgehensweise aber ohnehin den zielführenderen Weg darstellen, weil dieser eine von einzelarbeitgeberspezifischen Unabwägbarkeiten unabhängige Entscheidung ermöglicht. Um den höchstgerichtlichen Vorgaben für eine derartige Entscheidungsfindung

entsprechen zu können, ist es aber unerlässlich, die im konkreten Einzelfall vorliegenden Arbeitsbedingungen und die darauf zurückzuführende Dimension der Verschmutzung zu ermitteln und festzustellen sowie in schlüssiger und nachvollziehbarer Weise zu begründen, weshalb die vorliegenden Arbeitsbedingungen mit den Arbeitsbedingungen vergleichbar sind, denen Arbeitnehmer in Branchen mit kollektivvertraglichen Vorgaben hinsichtlich der Auszahlung einer Schmutzzulage ausgesetzt sind.

In diesem Zusammenhang darf nicht unerwähnt bleiben, dass der Rüge des Berufungswerbers hinsichtlich der Ausgestaltung der bekämpften Bescheide volle Berechtigung zukommt und diese in keiner Weise den Vorgaben der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den inhaltlichen Erfordernissen einer Bescheidbegründung entsprechen. Nach der ständigen Rechtsprechung (vgl etwa VwGH 28.5.1997, [94/13/0200](#)) muss die Bescheidbegründung erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen und den Unabhängigen Finanzsenat als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist.

Nach [§ 115 Abs 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese notwendigen Ermittlungen und darauf basierende Sachverhaltsfeststellungen zu den Arbeitsbedingungen sind im vorliegenden Fall aktenkundig überhaupt nicht erfolgt, sodass es dem Unabhängigen Finanzsenat unmöglich ist, auf Grund des Inhaltes des vorgelegten Verwaltungsaktes die von der Abgabenbehörde erster Instanz gezogenen Schlüsse, welche sich in bescheidmäßigt festgesetzten Nachforderungen an Lohnsteuer manifestiert haben, nachzuvollziehen und auf deren Rechtskonformität zu prüfen oder die oben angeführten Vergleiche, ohne erstmals den gesamten Sachverhalt selbst festzustellen, anzustellen. Somit wurden seitens des Finanzamtes, welches nach den Bestimmungen der BAO die bekämpften Bescheide erlassen hat, Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätten erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, weshalb nach [§ 289 Abs 1 BAO](#) eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide und der Berufungsentscheidung unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gerechtfertigt ist.

Diese Maßnahme stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen von Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist. Zweckmäßig ist die Zurückverweisung jedenfalls aus dem Grund, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes Augenscheine und allenfalls auch Einvernahmen der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer notwendig erscheinen, welche vom Finanzamt wesentlich einfacher und kostengünstiger durchgeführt werden können. Zudem würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines (nachvollziehbaren) Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache werden würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH 21.11.2002, [2002/20/0315](#)). Will der Unabhängige Finanzsenat der ihm zugeschriebenen Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl Beiser, SWK 3/2003, S 102ff). Würde der UFS im berufungsgegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd [§ 115 Abs 2 BAO](#) zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd [§ 289 Abs 1 BAO](#) ebenfalls Beachtung zu finden hat.

Billigkeitsgründe, die gegen eine Aufhebung und Zurückverweisung sprechen, sind im vorliegenden Fall nicht erkennbar. Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide ist der Berufungswerber (wenn auch allenfalls nur vorübergehend) keiner konkreten Abgabenvorschreibung mehr ausgesetzt und hat in einem gegebenenfalls weiter zu führenden Verfahren die Möglichkeit seine Standpunkte vor der Abgabenbehörde erster Instanz zu vertreten. Im gegenständlichen Fall wurde überdies die Unzulänglichkeit des Ermittlungsverfahrens bereits in der Berufung, aber auch im Vorlageantrag ausdrücklich gerügt und die Durchführung der – auch aus der Sicht des Berufungswerbers notwendigen – Ermittlungen angeregt. Das Finanzamt hat in Kenntnis dieser Vorbringen in den zwölf Monaten bis zur Erlassung der Berufungsvorentscheidung und den neun Monaten vom Einlangen des Vorlageantrages bis zur tatsächlichen Vorlage an der Unabhängigen Finanzsenat, keine – aus dem Verwaltungsakt erkennbare – zusätzlichen und notwendigen Ermittlungen angestellt und damit seiner Verpflichtung nach [§ 276 Abs 1 und 6 BAO](#) in keiner Weise entsprochen, sodass eine „Schutzwürdigkeit“ aus Billigkeitsgründen in dieser Richtung keinesfalls gegeben sein kann. Durch die Aufhebung und Zurückverweisung hat das

Finanzamt, sollte es nach Durchführung der notwendigen Ermittlungen und Sachverhaltsfeststellungen weiterhin die Ansicht vertreten, dass eine Steuerbegünstigung in der vom Berufungswerber im Rahmen der Lohnverrechnung in Anspruch genommenen Höhe an der Angemessenheit scheitert, die Möglichkeit, diesen Rechtsstandpunkt in nachvollziehbarer Weise darzulegen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. Februar 2011