



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, Ort, Straße, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Kufstein SteuerberatungsgmbH, 6330 Kufstein, Oberer Stadtplatz 15, vom 6. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 6. Juni 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2009 entschieden:

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

Begründung

1. Ablauf des erstinstanzlichen Verfahrens:

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden der Berufungswerberin mit Bescheiden vom 6. Juni 2011 Lohnsteuer im Haftungswege, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen zur Zahlung vorgeschrieben.

Die Begründung für diese Vorschreibung befindet sich im Bericht über die das Ergebnis der Außenprüfung. Vorerst wird vom Finanzamt unter der Überschrift "**Sachverhalt**" festgehalten, dass nach dem einschlägigen Kollektivvertrag für die betroffenen Arbeitnehmer, welche als Almhirten tätig wären, ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf Auszahlung einer Schmutzzulage besteht. Im Weiteren lautet dieser Begründungspunkt:

"Die Tätigkeit dieser Arbeitnehmer umfasse das Melken der Kühe ca. 70, das Stallputzen (Mist in den Gülletunnel schieben, mit Schlauch abspritzen) und die Fütterung Die Kühe sind 2x täglich zu melken. (siehe Stellungnahme Ergänzungsansuchen vom 05.06.2011). Aufzeichnungen über Arbeiten die eine erhebliche Verschmutzung mit sich bringen, konnten im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt werden."

Nach Ansicht des Steuerberaters liege es in der Natur der Sache, dass *"bei den beschriebenen Aufgabengebiet der Dienstnehmer im Verhältnis zur gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut ist, die eine erhebliche Verunreinigung der Alpsenner (Melker) bewirke. Vor allem durch den direkten Kontakt mit den Kühen (Kot, Urin, Schmutz, Geruch), sowie die Fütterung und das Ausmisten."*

In der Folge wurden sodann unter der Überschrift **"Subsumtion"** die gesetzlichen Bestimmungen des [§ 68 Abs 1 und 5 EStG 1988](#) und des [§ 49 Abs 3 ASVG](#) zitiert bzw inhaltlich wiedergegeben und außer Streit gestellt, dass gegenständlich die formelle Voraussetzung für die Steuerfreiheit als erfüllt anzusehen sei. Das Vorliegen der formellen Voraussetzung reiche jedoch für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit nicht aus, vielmehr müsse der Behörde auch nachgewiesen werden, *"um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden"*.

"Das Melken der Kühe unter Verwendung von Melkmaschinen hat unter Beachtung bestehender Hygienevorschriften zu erfolgen und ist nicht davon auszugehen, dass die mit dem Melken befassten Personen ihre Tätigkeit erheblich mit Kot und Urin verschmutzt durchführen. Gleiches gilt für die Tätigkeit der Milchverarbeitung und die Fütterung der Tiere. Somit verbleibt letztlich die Stallreinigung, welche einen direkten Kontakt mit Kot und Urin bewirken kann; diesbezüglich wird aber durch den Einsatz von modernen Reinigungsgeräten (Hochdruckreiniger) eine Verschmutzung im Gegensatz zu früheren Arbeitsmethoden wesentlich gemildert". Diese Wortfolgen wurden unverändert der Entscheidung UFS 11.9.2007, RV/0285-I/06, entnommen und sodann gefolgert, dass *"somit"* die steuerfrei bzw beitragsfrei abgerechnete Schmutzzulage den *"Lohnabgaben sowie Sozialversicherungsabgaben"* zu unterwerfen waren.

In der Berufung wendete die steuerliche Vertretung ein, dass die Auffassung vertreten werde, dass *"bei den von den betreffenden Dienstnehmern durchgeführten Arbeiten sehr wohl eine erhebliche Verschmutzung"* eintrete. Zwar sei richtig, dass sich das Tätigkeitsfeld der betreffenden Arbeitnehmer durch technische Hilfen in den letzten Jahren verändert habe, erhebliche Verschmutzungen würden jedoch weiterhin auftreten. In diesem Zusammenhang werde *"vor allem"* auf den Stallgeruch, der weiterhin bestehe und an den Beschäftigten haften bleibe, verwiesen. Das von der Behörde zitierte *"Erkenntnis"* des Unabhängigen Finanzsenates sei nach der Auffassung der Berufungswerberin deshalb so ergangen, weil es der

Berufungswerber unterlassen habe, zu den ihm vom Senat vorgelegten Vorhalten Stellung zu nehmen. Insbesondere habe *"es der Berufungswerber unterlassen, auf das Angebot des Senates eines Lokalausgleichs einzugehen"*. Es werde daher darum ersucht, einen Lokalausgleich durchzuführen, um die tatsächlichen Verhältnisse feststellen zu können.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Vorerst wurde festgehalten, dass die betroffenen Dienstnehmer als "Melker" und nicht wie in den Erstbescheiden als "Almhirten" beschäftigt würden. Sodann wurden weitere Ausführungen zum Arbeitsablauf gemacht (wobei im Wesentlichen die Ausführungen der Berufungswerberin in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. August 2011 übernommen wurden) und auf eine aus dem Internet bezogene Information über das "Berufsbild Melker/in" hingewiesen.

Sodann wurde ausgeführt, dass den Behauptungen der Berufungswerberin, während des Melkvorganges würden stark verschmutzende Tätigkeiten durchgeführt, nicht gefolgt werden könne, *"da diese wohl mit den Hygienevorschriften nicht in Einklang zu bringen"* seien und auf die Tätigkeiten (gemeint wohl: Arbeitsumstände) in einem *"kleinen Betrieb"* verwiesen. Es stehe außer Zweifel, dass *"wohl auch"* Tätigkeiten anfallen würden, die eine starke Verschmutzung bewirken können, ein Überwiegen solcher Tätigkeiten könne *"auf Grund der Aktenlage und obiger Ausführungen nicht erblickt werden"*.

Daraufhin beantragte die Berufungswerberin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Zudem wurde ausgeführt, dass der von der Behörde erwähnte Vergleichsbetrieb sowohl von seinem Umfang als auch von seiner Lage mit dem Betrieb der Berufungswerberin offensichtlich nicht zu vergleichen sei und es darüber hinaus der Berufungswerberin mangels Kenntnis, um welchen Betrieb es sich handle, nicht möglich sei, die Verhältnisse dieses Betriebes auf Vergleichbarkeit zu prüfen. Es wäre deshalb wesentlich, dass sich die Behörde ein Bild von den tatsächlichen Verhältnissen *"bei der Berufungswerberin"* mache.

Das Finanzamt legte dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung ohne weitere Schritte zu setzen zur Entscheidung vor.

2. rechtliche Überlegungen:

Unstrittig ist im gegenständlichen Verfahren, dass die Steuer- bzw Abgabenfreiheit einer Schmutzzulage nicht nur vom Vorliegen der formellrechtlichen, sondern auch der materiellrechtlichen Voraussetzungen des [§ 68 EStG 1988](#) abhängt.

a) formellrechtliche Voraussetzungen:

Beide Verfahrensparteien gehen davon aus, dass die formellrechtlichen Voraussetzungen in Form einer kollektivvertraglichen Regelung erfüllt sind.

Dem Verwaltungsakt ist zu entnehmen, dass dem Alppersonal (Senner, Melker, Hirten und Köchinnen) nach dem einschlägigen Kollektivvertrag zusätzlich zum kollektivvertraglichen Mindestlohn eine Schmutzzulage in Höhe von 10% und eine Erschwerniszulage in Höhe von 15% des jeweiligen Grundlohnes zusteht. Der im Verwaltungsakt enthaltene Anhang III hat jedoch Gültigkeit erst ab 1. Jänner 2011, die aktuellen Regelungen für den streitgegenständlichen Zeitraum sind nicht aktenkundig.

Auch die ebenfalls im Akt aufliegende Mitteilung der Landarbeiterkammer bezieht sich auf den Stand 1. Jänner 2011. Dieser ist zu entnehmen, dass "*Alpsenner(innen) und Almhirten*" zusätzlich dem ihnen gebührenden Kollektivvertragslohn eine Schmutzzulage in Höhe von € 173,00 erhalten. Eine **gesonderte Regelung für "Melker"** ist dieser Unterlage nicht zu entnehmen.

Aus den Jahreslohnzetteln der betroffenen, als "Melker" beschäftigten Dienstnehmer ist nunmehr errechenbar, dass diesen eine steuerfreie Zulage in Höhe von € 173,00 monatlich (für Juni aliquotiert) ausbezahlt wurde. Es scheint daher so zu sein, dass an die betroffenen Dienstnehmer eine Schmutzzulage in der für Alpsenner(innen) und Almhirten vorgesehenen Höhe ausbezahlt wurde. Inwieweit damit (dem Grunde und der Höhe nach) ein bestehender kollektivvertraglicher Anspruch erfüllt wurde, lässt sich aber ohne weitere Feststellungen nicht nachvollziehen.

b) materiellrechtliche Voraussetzungen:

Als materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerfreiheit einer Schmutzzulage normiert [§ 68 Abs 5 erster Teilstrich EStG 1988](#), dass dem Arbeitnehmer eine Zulage deshalb gewährt wird, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken.

Die Regelungen über die Schmutzzulage beziehen sich demnach ausschließlich auf tatsächliche Verschmutzungen (vgl VwGH 10.5.1994, [91/14/0057](#)); eine – wie von der Berufungswerberin nur in der Berufung kurz thematisierte – Belastung durch (Stall-)Geruch ist von diesem Begriff jedoch nicht umfasst und würden Arbeiten unter erschwerten äußeren Bedingungen (extremer, aber nicht tatsächlich verschmutzender Geruchsbelastung) allenfalls im Rahmen der Prüfung der Steuerfreiheit einer Erschwerniszulage oder Gefahrenzulage (wenn es sich etwa um gesundheitsgefährdende Abgase handeln würde) von Bedeutung sein.

Aus dem Gesetzestext ergeben sich somit materiellrechtlich folgende entscheidende Umstände, die vorliegen müssen, um eine Schmutzzulage steuerfrei auszahlen zu können:

- Notwendigkeit des **Überwiegens** der Umstände während der Arbeitsleistung
- **erhebliches Ausmaß** der Verschmutzung (des Arbeitnehmers und seiner Kleidung) und
- **Zwangsläufigkeit** der Verschmutzung

Nach der Rechtsprechung kommt es bei der Prüfung der Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des [§ 68 Abs 5 EStG 1988](#) für die Gewährung einer Schmutzzulage gegeben sind, in Fällen, in denen die Kollektivvertragspartner die Gewährung der 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 der Kollektivvertragspartner richtig ist, dh - vor dem Hintergrund des [§ 68 Abs 5 EStG 1988](#) - ob Arbeiten wirklich üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirken. Ist dies der Fall, so ist es unmaßgeblich, ob auch in einem konkreten Einzelfall Arbeiten eine solche Verschmutzung bewirkt haben. Daraus folgt zweifelsfrei, dass die Abgabenbehörde nicht an die Überlegungen der Kollektivvertragspartner gebunden sind bzw deren Überzeugung ungeprüft übernehmen müssen. Vielmehr steht der Abgabenbehörde ein eigenes Prüfungs- und Beurteilungsrecht zu.

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 (vgl zB VwGH 14.9.2005, [2003/08/0266](#) mwN).

Auf wetterbedingte Verschmutzung kommt es nicht an, sondern vielmehr darauf, ob die Tätigkeit an sich zu außergewöhnlichen Verschmutzungen führt. So hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Transpiration an sich keine Verschmutzung im gegenständlich relevanten Sinn darstellt (vgl VwGH 30.6.2009, [2008/08/0068](#)).

Der Umstand, dass der auf den Arbeitnehmer einwirkende Schmutz schwer zu entfernen ist, wird die Annahme einer Verschmutzung "in erheblichem Maß", wenn es zutrifft, erleichtern und unter Umständen dazu führen, dass auch eine Verschmutzung, von der nur geringe Teile des Körpers und der Kleidung betroffen sind, als eine solche "in erheblichem Maß" anzusehen ist. Daraus ist aber nicht zu schließen, eine **massive** Verunreinigung mit leicht entfernbaren Substanzen wie Staub oder Erde könne keine Verschmutzung "in erheblichem Maß" sein. Die leichte Entfernbarekeit der verunreinigenden Stoffe wird auch dann - unter sonst gleichen Umständen - von geringerer Bedeutung sein, wenn während des gesamten Arbeitstages keine Möglichkeit zur Reinigung besteht. Der Rechtsansicht, eine Verunreinigung durch "Schmutz (Schlamm)" erfülle nicht den Tatbestand einer Verschmutzung "in erheblichem Maß", wenn sie sich "nach Arbeitsende" leicht entfernen lasse, ist daher nicht zu folgen (vgl VwGH 19.3.2003, [98/08/0028](#)), was jedoch nicht bedeutet, dass eine Verschmutzung bereits dann

den Tatbestand einer Verschmutzung in erheblichem Maße erfüllt, wenn sie sich erst nach Arbeitsende entfernen lässt (vgl. neuerlich VwGH 30.6.2009, [2008/08/0068](#)).

Die üblicherweise (typischerweise) auftretende zwangsläufige Verschmutzung in erheblichem Maß während und durch die gegenständlichen Arbeiten reicht - unter dem Gesichtspunkt des [§ 68 Abs 5 EStG 1988](#) – in Folge der weiters erforderlichen Tatbestandsvoraussetzung der "überwiegenden" Leistung solcher Arbeiten noch nicht aus. Der Arbeitnehmer muss daher während der gesamten Arbeitszeit überwiegend und nicht etwa nur gelegentlich mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken.

3) Bedeutung für den vorliegenden Fall:

Im vorliegenden Fall schildert die Berufungswerberin den Arbeitsablauf der betroffenen Arbeitnehmer (insbesondere auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. August 2011) und werden diese Angaben von der Abgabenbehörde erster Instanz dem Grunde nach nicht bezweifelt. Aus diesen Sachverhaltsdarstellungen lässt sich ableiten, dass die betroffenen Arbeitnehmer während ihrer Arbeitszeit durchaus mit Erde und Schmutz (körperlicher Kontakt und Reinigung der Kühe), Staub (Heu- und Getreidefütterung) und Mist (Kot und Urin; Reinigung der Stallungen und Entleerung der Güllekanäle) in Kontakt kommen und geht die Berufungswerberin davon aus, dass eine Verschmutzung bei "*faktisch allen Tätigkeiten mit Ausnahme des Treibens der Kühe von und zur Weide*" eintritt (nach den Angaben der Berufungswerberin während 90% der Arbeitszeit).

Eine adäquate Grundlage für die Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für die steuerfreie Auszahlung einer Schmutzzulage bietet dieser dargestellte Sachverhalt alleine jedoch nicht.

Wie bereits oben dargestellt, kommt es nämlich entscheidend darauf an, ob die Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung **zwangsläufig** eintritt und **erheblich** ist und die Arbeiten, die diese Verschmutzung hervorrufen **überwiegend** während der Arbeitszeit geleistet werden.

Für eine derartige Beurteilung bedarf es aber (detaillierter) aktenkundiger Feststellungen zum konkreten Sachverhalt. Dies insbesondere durch eine – sofern unterschiedliche Auffassungen bestehen - entsprechende Dokumentation des tatsächlichen (und zwangsläufig eintretenden) Ausmaßes der Verschmutzung während der Arbeitszeit (etwa in Form einer Fotodokumentation im Rahmen eines Lokalaugenscheines).

Die Durchführung eines Lokalaugenscheines hat die Berufungswerberin sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag angeregt. Das Finanzamt hat einen Lokalaugenschein dennoch nicht durchgeführt und sich statt dessen auf die Wiedergabe der Ausführungen in einer Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates und auf Vermutungen (im

Zusammenhang mit Hygienevorschriften) bzw. "Feststellungen" bei einem "kleinen Betrieb" (10 zu betreuende Kühe) bezogen.

Wie die Berufungswerberin zum einen zu Recht rügt, basierte die damalige Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates nicht auf Grund eines tatsächlich festgestellten Sachverhaltes, sondern auf – trotz entsprechendem Vorhalt - unwidersprochen gebliebenen

Sachverhaltsannahmen, weshalb die Abgabenbehörde zweiter Instanz ihrer Entscheidung diese Annahmen als richtig zu Grunde legte. Allgemein gültige Aussagen zum tatsächlichen Sachverhalt können aus dieser Entscheidung somit nicht abgeleitet werden.

Zum anderen geht aus der in Rede stehenden Entscheidung auch klar hervor, dass sich der Arbeitsbereich der damals betroffenen Dienstnehmer vom Arbeitsbereich der nunmehr in Rede stehenden Dienstnehmer insoweit unterscheidet, als letztere offenbar weder mit der Milchverarbeitung noch mit der Behirtung der Kühe befasst sind.

Die "Feststellungen" zum "kleinen Betrieb" seitens der Abgabenbehörde bieten ebenfalls keine taugliche Argumentationsgrundlage. Einerseits ist – was jedoch wiederum lediglich eine Annahme darstellt - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates davon auszugehen, dass die Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung proportional mit der Anzahl der zu betreuenden Tiere steigt und deshalb (auch) die Betriebsgröße entsprechende Beachtung zu finden hat. Andererseits wurde der Berufungswerberin dadurch, dass weder der herangezogene "Vergleichsbetrieb" noch die dort konkret vorherrschenden Umstände (dargestellt etwa in Form einer Fotodokumentation) bekannt gegeben wurden, die Möglichkeit genommen, allfällige entscheidungswesentliche Unterschiede aufzuzeigen.

Letztlich bleibt somit festzuhalten, dass die Berufungswerberin, welche in einem (monatlichen) Pauschalbetrag eine Schmutzzulage steuerfrei zur Auszahlung brachte, zusammengefasst behauptet, dass die zu verrichtenden Arbeiten zu einer erheblichen Verschmutzung führen und das zeitliche Überwiegen schon im Hinblick auf die Art der Berufstätigkeit evident wäre. Im Gegensatz dazu vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass (zumindest) in der überwiegenden Arbeitszeit keine durch die zu leistenden Arbeiten zwangsläufig verursachte erhebliche Verschmutzung gegeben sei.

Zur Klärung dieses Rechtsstreites sind aber nicht nur Behauptungen notwendig, sondern müssen konkrete und auch für Dritte nachvollziehbar dokumentierte Sachverhaltsfeststellungen getroffen werden. Nun trifft es zwar zu, dass im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme abgabenrechtlicher Begünstigungen die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Nachweispflicht des Steuerpflichtigen zurücktritt (vgl. zur Nachweispflicht zB VwGH 13.10.1999, [94/13/0008](#)). Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies aber nicht, dass mangels Vorlage entsprechender Beweismittel (zu der die Berufungswerberin im Übrigen vom Finanzamt gar nicht aufgefordert

wurde) das Begehren der Berufungswerberin abzuweisen wäre. Die Berufungswerberin hat nämlich die Durchführung eines Lokalausgleichs durch die Abgabenbehörde zweimal angeboten. Es wäre daher an der Abgabenbehörde gelegen gewesen, dieses Beweisanbot aufzugreifen und vor Ort die Angaben der Berufungswerberin zu prüfen bzw die tatsächlichen Umstände, unter welchen die Arbeitnehmer tätig sind, festzustellen.

In diesem Zusammenhang wäre sodann auch festzustellen, ob die zeitlichen Angaben der Berufungswerberin hinsichtlich der verschmutzenden Tätigkeiten der Realität entsprechen oder ob im Rahmen der Gesamttätigkeit erheblich verschmutzende und wenig verschmutzende Tätigkeiten ausgeführt werden. Ist Zweiteres der Fall, könnte von der Behörde allenfalls im Rahmen des Lokalausgleichs auch festgestellt werden, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und in welchem zeitlichen Ausmaß die erheblich verschmutzenden Tätigkeiten geleistet wurden.

4) Folge der unterlassenen Ermittlungen:

Indem die Behörde die Durchführung eines Lokalausgleichs unterlassen hat und auch sonst keinerlei überprüfbare Sachverhaltsfeststellungen zu den entscheidungswesentlichen Umständen (dem Überwiegen, der Erheblichkeit und der Zwangsläufigkeit) getroffen hat, hat die Abgabenbehörde Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung (allenfalls) ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Gemäß [§ 289 Abs 1 BAO](#) kann, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs 2, § 86a Abs 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3, § 274) zu erklären ist, die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Ob der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen.

Zur Ermessenübung im vorliegenden Fall wird darauf verwiesen, dass es nach der Rechtsprechung (vgl VwGH 21.11.2002, [2002/20/0315](#)), die Anordnung des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzlichen Verfahren) unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines (zweckentsprechenden) Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung des Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist demnach auch nicht Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis

wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt (gegenständlich hinsichtlich des Überwiegens während der Arbeitszeit, der Zwangsläufigkeit der Verschmutzung und vor allem deren Erheblichkeit) ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist im Übrigen die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Verfahrens (vgl. Ritz BAO³, § 289 Tz 5). Unter diesen Gesichtspunkten ist die Aufhebung jedenfalls zweckmäßig.

Berechtigte Interessen der Parteien stehen einer Aufhebung ebenfalls nicht entgegen, zumal in einem weiterführenden Verfahren sowohl der Berufungswerberin als auch der Abgabenbehörde die Gelegenheit geboten ist, ihre Sachverhaltsbehauptungen durch Beweismittel in einer Weise zu untermauern, dass es dem Unabhängigen Finanzsenat möglich ist, den tatsächlichen konkreten Sachverhalt einer rechtlichen Würdigung zu unterziehen.

5) weitere Anmerkungen:

Im Zuge des Aktenstudiums ist zudem aufgefallen:

a) Zeitraum der Nachversteuerung:

Die betroffenen Arbeitnehmer standen nach den der Finanzverwaltung übermittelten Lohnzetteln jeweils von Anfang Juni bis Ende September eines jeden Jahres im Dienstverhältnis. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz geht davon aus, dass eine monatliche Entlohnung erfolgte. Dennoch scheint im Bericht, welcher als Begründung der Vorschreibung heranzuziehen ist, als Zeitraum für die Nachversteuerung nur der Monat September auf. Damit wurde die gesamte im Rahmen des Dienstverhältnisses steuerfrei ausbezahlte Zulage der Nachversteuerung in nur einem Kalendermonat unterworfen.

Selbst wenn – was mangels im Verwaltungsakt enthaltenen Lohnkontos für die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht ersichtlich ist – der gesamte Arbeitslohn im letzten Monat des Dienstverhältnisses ausbezahlt worden wäre, hätte auf Grund der Bestimmung des § 67 Abs 8 lit c) letzter Satz EStG 1988 im Rahmen der Prüfung eine Aufrollung stattfinden müssen und wären die nachversteuerten Bezugssteile den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen zuzuordnen gewesen.

b) Nachversteuerung für das Jahr 2008:

Beiden im Jahr 2008 beschäftigten Dienstnehmern wurden nach den Angaben in den übermittelten Lohnzettel gleich hohe Beträge steuerfrei (vgl. Kz 215 der Lohnzettel) ausbezahlt. Dennoch ist dem Bericht zu entnehmen, dass eine Nachversteuerung hinsichtlich Lohnsteuer nur bei den Bezügen des Dienstnehmers [XY] erfolgt ist; im Gegensatz dazu wurden für die Nachversteuerungsbemessungsgrundlage beim Dienstgeberbeitrag und beim

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die steuerfrei ausbezahlten Beträge beider Dienstnehmer berücksichtigt.

Diese Vorgangsweise ist nach dem Akteninhalt nicht nachvollziehbar und wäre – wenn es sich nicht um einen Eingabefehler handeln sollte – näher zu begründen gewesen.

Hinsichtlich der beantragten Durchführung einer mündlichen Verhandlung wird auf [§ 284 Abs 3 BAO](#) verwiesen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. Juli 2012