



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger, Senatspräsident Mag. Novak, Hofrat Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Halvax, über die Revision des Finanzamts Österreich gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1. März 2024, Zl. RV/3100369/2021, betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2009 und 2010 (mitbeteiligte Partei: A W-B, vertreten durch die Obermoser + Partner Steuerberatungs GmbH in Kitzbühel), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Nach einer Prüfung lohnabhängiger Abgaben bei der mitbeteiligten Partei, die das Rauchfangkehrergewerbe betreibt, erließ das Finanzamt Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer der Jahre 2009 und 2010.
- 2 Die Nachversteuerung betraf die an die Dienstnehmer - neben einer unbeanstandet gebliebenen Erschwerniszulage - gewährte Schmutzzulage, welche die mitbeteiligte Partei aufgrund des Kollektivvertrages für Rauchfangkehrer für das Bundesland Tirol in Höhe von 18 % des Grundlohnes gemäß § 68 EStG 1988 ausbezahlt und als lohnsteuerfrei behandelt hatte. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass auf Grund des geänderten Arbeitsbildes, der sehr unterschiedlichen Höhe der Schmutzzulage in den einzelnen Bundesländerkollektivverträgen (zwischen 8 % und 20 % des Grundlohnes) und in Anlehnung an die (bis zum Wartungserlass 2016 dort enthaltene Rz 11130 der) Lohnsteuerrichtlinien österreichweit einheitlich nur 8 % des Grundlohnes als angemessen zu erachten und die darüberhinausgehenden Beträge der Lohnsteuer zu unterwerfen seien.





- 3 Die mitbeteiligte Partei erhob Beschwerde (damals: Berufung), in der sie sich gegen die Heranziehung zur Haftung für Lohnsteuer wendete, und stellte nach einer abweisenden Beschwerdeentscheidung einen Vorlageantrag.
- 4 Das Bundesfinanzgericht (BFG) gab der Beschwerde teilweise Folge und führte zur Begründung aus, die mitbeteiligte Partei habe an ihre Arbeitnehmer, eingeschränkt auf sogenannte „Kehrtage“, eine Schmutzzulage in Höhe von 18 % des Grundlohnes ausgezahlt und steuerfrei belassen. Die Arbeitnehmer seien an diesen Tagen überwiegend mit Arbeiten betraut gewesen, die zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung zur Folge gehabt hätten. Eine Schmutzzulage iSd § 68 EStG 1988 stehe ihnen daher dem Grunde nach unstrittig zu. Strittig sei nur die Angemessenheit deren Höhe.
- 5 Die Höhe der Schmutzzulage für Kaminkehrer habe nach den in den einzelnen Bundesländern bestehenden Kollektivverträgen im Zeitraum 2009 bis 2011 zwischen 8,31 % (Burgenland ab 2011) und 20 % (Salzburg) betragen. Das arithmetische Mittel aller Werte im angeführten Zeitraum ergebe (gerundet) 15 %.
- 6 Die Angemessenheitsprüfung in Fällen kollektivvertraglich geregelter Zulagen sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zulässig und erforderlich (Hinweis auf VwGH 20.12.2018, Ra 2018/13/0001). Die gegenständliche Schmutzzulage von 18 % werde vom BFG als angemessen erachtet.
- 7 Der Verwaltungsgerichtshof gab der gegen diese Entscheidung erhobenen außerordentlichen Revision des Finanzamts mit Erkenntnis vom 9. Juli 2021, Ra 2020/15/0114 (Vorerkenntnis), Folge, hob die Entscheidung des BFG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf und verwies zur Begründung gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf sein Erkenntnis vom 30. Juni 2021, Ra 2020/15/0123. Nach dem Kollektivvertrag für Rauchfangkehrer für das Land Tirol stelle die Schmutzzulage eine Abgeltung für die erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung, z.B. durch Ruß, dar. Um die Angemessenheit der Schmutzzulage beurteilen zu können, sei daher zunächst festzustellen, welche Kosten durch die Verschmutzung üblicherweise



anfielen und durch den Zuschlag abgegolten werden sollten. Dabei gehe es um den Sach- und Zeit(mehr)aufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise erwachse. Erst auf Basis festgestellter üblicher Kosten könne auf das angemessene Ausmaß einer Schmutzzulage geschlossen werden. Ein pauschaler Betrag, wie er in fünf der neun Bundesländer gewährt werde, komme dabei dem Gedanken einer Abgeltung der Verschmutzung näher als ein prozentueller Betrag vom Gehalt, sei doch davon auszugehen, dass üblicherweise der Verschmutzungsgrad eines Arbeitnehmers nicht linear mit dem Gehalt steige. Für unterschiedliche Fixbeträge zwischen den einzelnen Arbeitnehmern (etwa Geselle oder Hilfskraft) werde dabei im Allgemeinen kein Raum bleiben. Letztlich werde das Ergebnis der Schätzung eine Bandbreite sein. Erst bei Überschreiten der Bandbreite werde die Steuerbegünstigung des § 68 EStG 1988 zu versagen sein. Abschließend merkte der Verwaltungsgerichtshof an, wenn das BFG berücksichtigen wolle, dass Kaminkehrer nach dem für sie typischen Berufsbild während ihrer Arbeitszeit durch die Arbeit auf Hausdächern regelmäßig einer Sturzgefahr, zudem vielfach auch Hitze, Kälte bzw. Nässe ausgesetzt seien, und damit diese Komponenten eine Rolle bei der Angemessenheitsprüfung spielen könnten, sei darauf hinzuweisen, dass das BFG nicht festgestellt habe, dass die betroffenen Kaminkehrer überwiegend unter gefährdenden Umständen oder solchen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellten, gearbeitet hätten.

- 8 Im nunmehr angefochtenen (im fortgesetzten Verfahren ergangenen) Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, wurde in Bezug auf die Schmutzzulage der Sach- und Zeit(mehr)aufwand pro Jahr, der den Kaminkehrern der Mitbeteiligten aufgrund der besonderen Verschmutzung in den Jahren 2009 und 2010 erwachsen sei, mit 2.125 € (2009) bzw. 2.170 € (2010) geschätzt und in diesem Ausmaß die Steuerbefreiung gewährt.
- 9 Das BFG vertrat aber zudem den Standpunkt, aus dem aufhebenden Vorerkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ergebe sich, dass die (teilweise) Umdeutung von als Schmutzzulage ausbezahlten Beträgen in eine



Gefahrenzulage zulässig sei. Für das BFG stehe fest, dass die Arbeitnehmer der mitbeteiligten Partei überwiegend während ihrer Arbeitszeit einer Absturzgefahr und/oder einer Gefahr durch die schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen ausgesetzt gewesen seien, was die Steuerfreiheit der ausgezahlten Zulage als Gefahrenzulage dem Grunde nach rechtfertige. Die in Streit stehende Zulage könne daher zu einem bestimmten Teil als Gefahrenzulage gewertet werden und daher steuerfrei sein.

10 Kaminkehrer übten ihre Tätigkeit regelmäßig auf Dächern aus und seien in dieser Zeit zwingend (zumindest) einer Absturzgefahr ausgesetzt. Die mitbeteiligte Partei habe das Ausmaß der Tätigkeit auf Dächern mit ca. 50 % der Arbeitszeit beziffert. Das erscheine realitätsnah, stelle aber (noch) kein Überwiegen dar. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung stehe aber fest, dass Kaminkehrer während ihrer Arbeitszeit durch die Verschmutzung von Händen und Gesicht sowie durch das Einatmen von Rußstaub während des Kehrvorgangs überwiegend den schädlichen Einwirkungen von Ruß ausgesetzt seien. Einer Information der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt (Stichwort: Krebserzeugende Arbeitsstoffe/Stoffübersicht) sei zu entnehmen, dass bei Kaminkehrtätigkeiten in den meisten Fällen Kontakt mit Ruß bestehe, der polyzyklische aromatische Kohlenwasserstoffe (PAK) enthalte. Diese würden durch Einatmen, Hautkontakt und Verschlucken in den Organismus gelangen und könnten zu Gesundheitsschäden (Kehlkopf- und Lungenkrebs, Magen- und Blasenkrebs oder Skrotalhautkrebs) führen.

11 In der Ladung zur mündlichen Verhandlung habe das BFG darauf hingewiesen, dass vom BFG eingesehene Kollektivverträge für andere Branchen Gefahrenzulagen in Höhe von ca. 100 € monatlich enthielten. Dies sei weder vom Finanzamt noch von der mitbeteiligten Partei hinterfragt oder bestritten worden. Das BFG sehe daher einen derartigen Betrag als aktuell angemessen an. Rückgerechnet nach dem Verbraucherpreisindex 2005 ergäben sich monatliche Werte von gerundet 70 € für das Jahr 2009 und 71 € für das Jahr 2010. Die in Streit stehenden Zulagen seien daher in den Jahren 2009 und 2010 im Ausmaß von 770 € (2009) bzw. 781 € (2010) als steuerfreie Gefahrenzulage zu werten. Es lägen zwar keine Aufzeichnungen



über das zeitliche Ausmaß von Arbeiten, die zwangsläufig zu einer Sturz- oder sonstigen Gefahr führten, vor. Das BFG habe aber den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt „geschätzt“ (Hinweis auf VwGH 13.10.1999, 94/13/0008).

- 12 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete außerordentliche Revision führt zu ihrer Zulässigkeit u.a. aus, der Kollektivvertrag für Rauchfangkehrer für das Land Tirol sehe für die Abgeltung der erheblichen Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung eine „Schmutzzulage“, nicht aber eine Gefahrenzulage vor. Es fehle somit eine unabdingbare formelle Voraussetzung für die Gewährung einer allfälligen Gefahrenzulage.
- 13 Überdies würde die Begünstigung für Gefahrenzulagen voraussetzen, dass Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichteten, die überwiegend unter Umständen erfolgten, welche die Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 erfüllten. Die Arbeitnehmer müssten also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit für sie mit sich brächten. Dies erfordere nach der Rechtsprechung, dass der Behörde nachgewiesen werde, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet worden seien (Hinweis auf VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052; 13.10.1999, 94/13/0008). Von dieser Rechtsprechung sei das BFG abgewichen.
- 14 Das angefochtene Erkenntnis sei auch mit einem Begründungsmangel belastet, weil vom BFG nicht dargelegt werde, welche Branchen die Kollektivverträge betreffen, in die es Einsicht genommen habe. Auch den Inhalt jener Kollektivverträge habe das BFG nicht erläutert, weshalb die Höhe der in Ansatz gebrachten Gefahrenzulage nicht nachvollziehbar sei.
- 15 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Die Revision ist zulässig und begründet.



- 18 Gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 sind aufgrund lohngestaltender Vorschriften (etwa aufgrund eines Kollektivvertrages) gewährte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) unter bestimmten Voraussetzungen bis zu dem gesetzlich festgelegten Höchstbetrag steuerfrei. Dabei sind als Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die Arbeitnehmern deshalb gewährt werden, weil die von ihnen zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die 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 der Arbeitnehmer mit sich bringen. Im Hinblick auf diese Zwangsläufigkeit ist es für die Steuerfreiheit einer Gefahrenzulage zudem erforderlich, dass ein arbeitsbedingt erhöhtes Risiko der Arbeitnehmer nicht durch zumutbare Maßnahmen auf ein nur geringes Restrisiko reduziert werden kann (vgl. VwGH 26.11.2025, Ra 2024/15/0030).
- 19 Eine gemäß § 68 EStG 1988 steuerbefreite Gefahrenzulage kann allerdings dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zufolge nur vorliegen, wenn Teile des Arbeitslohnes dem Arbeitnehmer „deshalb“ gewährt werden, weil die Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen (VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121). Die aus dem genannten Grund gewährten Zulagen müssen zudem, sollen sie steuerfrei sein, aufgrund einer (lohngestaltenden) Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 gezahlt werden. Anderes ergibt sich auch aus dem Erkenntnis vom 30. Juni 2021, Ra 2020/15/0123, nicht.
- 20 Das BFG geht zwar davon aus, dass die Kaminkehrer der mitbeteiligten Partei überwiegend während ihrer Arbeitszeit den schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen ausgesetzt gewesen seien. Laut Kollektivvertrag stellt die Schmutzzulage allerdings eine „Abgeltung für die erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung, z.B. durch Ruß dar. Aufgrund dieses zweckgebundenen Charakters der Schmutzzulage



besteht ein Anspruch auf Schmutzzulage nur für die Zeit tatsächlich erbrachter Arbeitsleistung.“ Aus dem zweckgebundenen Charakter der Schmutzzulage ergibt sich bereits, dass diese nicht „deshalb“ gewährt wird, weil die Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen. Schon aus diesem Grund war es rechtswidrig, dass das BFG von einer nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfreien Gefahrenzulage ausging.

- 21 Von der mitbeteiligten Partei wurde aber auch nicht dargelegt, dass ein arbeitsbedingt erhöhtes Risiko ihrer Arbeitnehmer nicht durch zumutbare Maßnahmen - wie etwa dem Tragen von Handschuhen und Masken während des Kehrvorganges - auf ein nur geringes Restrisiko reduziert werden kann (vgl. neuerlich VwGH 26.11.2025, Ra 2024/15/0030).
- 22 Um die Angemessenheit der Schmutzzulage beurteilen zu können, ist - wie bereits im Erkenntnis vom 30. Juni 2021, Ra 2020/15/0123, ausgeführt - zunächst festzustellen, welche Kosten durch die Verschmutzung üblicherweise anfallen und durch den Zuschlag abgegolten werden sollen. Dabei geht es um den Sach- und Zeit(mehr)aufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise erwächst.
- 23 Da es demnach auf die „üblicherweise“ anfallenden Kosten ankommt, ist es - entgegen den Darlegungen in der Revision - nicht entscheidend, in welcher Weise im konkreten Fall tatsächlich vorgegangen wurde, um die Verschmutzung zu beseitigen, und welche Kosten hierfür angefallen sind. Es ist vielmehr - wie das BFG zutreffend ausführt - in einer Durchschnittsbetrachtung ein entsprechender Wert festzustellen. Es waren daher die Kosten zu ermitteln, die im Zusammenhang mit üblichen Vorgangsweisen zur Beseitigung der Verschmutzung anfielen. Das BFG berücksichtigte dabei betreffend die Oberbekleidung die Beseitigung der Verschmutzung in einer Wäscherei, in einem Waschsalon sowie privat (im eigenen Haushalt); betreffend die Unterbekleidung ging es davon aus, dass diese üblicherweise nicht in einer Wäscherei gereinigt würde, sodass insoweit lediglich die Kosten der Reinigung in einem Waschsalon sowie im eigenen Haushalt zu berücksichtigen seien. Wenn die Revision dazu einwendet, es wäre



auch eine weitere Variante (Reinigung durch den Arbeitgeber auf dessen Kosten) zu berücksichtigen gewesen, so ist aber im Revisionsfall unstrittig, dass die Reinigung alleine den Arbeitnehmern obliegen ist. Wie der Fall zu beurteilen wäre, wenn der Arbeitgeber die Reinigungskosten übernehme, braucht daher hier nicht erörtert zu werden.

- 24 Zur Höhe der Kosten der Beseitigung der Verschmutzung hat das BFG umfangreiche Feststellungen getroffen, die es auch eingehend begründet hat. Das BFG ist dabei zum Ergebnis gelangt, dass (bezogen auf die Streitjahre) die Kosten der Reinigung der Oberbekleidung (ein bis zwei Garnituren pro Woche) bei einer Reinigung in einer Wäscherei pro Woche ca. 26 €, im Waschsalon ca. 25 € und bei Heimwäsche ca. 21 € betragen. Betreffend die Unterbekleidung (hier lediglich ein Waschgang pro Woche) ging das BFG davon aus, dass die Kosten pro Woche bei Reinigung im Waschsalon mit ca. 17 € und bei Heimwäsche mit ca. 15 € anzunehmen seien.
- 25 Darüber hinaus berücksichtigte das BFG Kosten für die Körperreinigung in Höhe von 190 € jährlich.
- 26 Entgegen den - im Übrigen unbedenklichen Darlegungen des BFG - können aber (wie die Revision zutreffend aufzeigt) einzelne Positionen nicht berücksichtigt werden, da insoweit (üblicherweise) ein Mehraufwand nicht erkennbar ist:
- 27 Sowohl betreffend die Reinigung der Oberbekleidung als auch der Unterbekleidung im privaten Haushalt berücksichtigte das BFG einen Pauschalbetrag von jeweils 10 € pro Waschgang für die „Beeinträchtigung des Tagesablaufes“; dies sollte insbesondere den Nachteil abgelten, dass während des Waschganges die Wohnung nicht verlassen werden könne und damit der Tagesablauf wesentlich beeinträchtigt werde. Das BFG geht aber davon aus, dass die Berufswäsche (bei Reinigung im Haushalt) üblicherweise in einer weiteren Waschmaschine (nicht mit der gewöhnlichen Wäsche) gewaschen wird. Insoweit kann aber davon ausgegangen werden, dass die beiden Waschmaschinen üblicherweise parallel in Betrieb sein werden, die Zeiten der Reinigung der privaten Wäsche und der Berufswäsche sich also im



Wesentlichen überschneiden werden. Durch die Reinigung der Berufswäsche wird sich demnach üblicherweise kein maßgeblicher zeitlicher Mehraufwand ergeben; diese Position ist daher nicht zu berücksichtigen.

28 Betreffend Reinigung der Unterbekleidung in einem Waschsalon macht die Revision weiters zutreffend geltend, dass diese Reinigung üblicherweise nicht mit einem dritten wöchentlichen Besuch des Waschsalons verbunden sein wird, sondern gleichzeitig mit der Wäsche der Oberbekleidung erfolgen wird. Demnach ist eine weitere (dritte) „Wartezeit“ im Waschsalon für die Reinigung der Unterbekleidung nicht zu berücksichtigen.

29 Bei Außerachtlassung des oben angeführten zeitlichen Mehraufwandes („Beeinträchtigung des Tagesablaufes“, weitere (dritte) „Wartezeit“ im Waschsalon) und unter Berücksichtigung des zutreffenden Einwandes der Revision, dass der „Grundaufwand“ nicht zu berücksichtigen ist, ist nicht erkennbar, dass die Reinigung der (auch weniger stark verschmutzten) Unterbekleidung üblicherweise einen ins Gewicht fallenden Mehraufwand bewirkt.

30 Bei Nichtberücksichtigung dieser Positionen ergeben sich demnach übliche Kosten (pro Woche) für die Reinigung der Oberbekleidung in der Wäscherei mit 26 €, im Waschsalon mit 25 € und bei Heimwäsche mit 6 € (Abzug von 15 € für 1,5 Waschgänge).

31 Da dem Arbeitnehmer grundsätzlich die drei in die Betrachtung einbezogenen Varianten für die Reinigung der Wäsche zur Verfügung stehen und im Rahmen einer Schätzung der „üblichen Kosten“ nicht jeder Einzelfall untersucht werden kann, ist zur Ermittlung dieser Kosten der Durchschnitt zu bilden.

32 Bezogen auf (unstrittig) 45 Wochen im Jahr ergeben sich demnach übliche jährliche Kosten für die Reinigung der Oberbekleidung von etwa 860 € und für die Körperreinigung von 190 € (gesamt 1.050 €).

33 Vor dem Hintergrund dieser jährlichen Kosten, die sich (durchschnittlich) auf elf Monate (Zeit tatsächlich erbrachter Arbeitsleistung) verteilen, und im Hinblick darauf, dass Schmutzzulagen auch die Unannehmlichkeit der



Verschmutzung abgelten sollen (vgl. VwGH 17.1.1995, 90/14/0203), geht der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass ein Drittel des Höchstbetrags des § 68 Abs. 1 EStG 1988 und sohin für den revisionsgegenständlichen Zeitraum ein Betrag von 120 € pro Monat für die Höhe der Schmutzzulage als angemessen angesehen werden kann.

- 34 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

W i e n , am 8. April 2026

