

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden *****Ri*****, den Richter *****1***** sowie die fachkundigen Laienrichter *****2***** und *****3***** in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerden vom 17. Oktober 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, nunmehr Finanzamt Österreich, vorgelegt vom Finanzamt für Großbetriebe, vom 12. August 2019 betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2014 bis 2018, Steuernummer *****Bf1StNr1*****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24.5.2023 in Anwesenheit der Schriftführerin *****4***** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Bf ist im Geschäftszweig „Handel mit Heizölen“ tätig. Den nach dem Kollektivvertrag für Handelsarbeiter entlohten Heizöl ausliefernden Lkw-Fahrern wird eine Schmutzzulage in Höhe von 10% ausbezahlt, wovon zwei Drittel steuerfrei belassen wurden.

Zu der am 11.4.2019 im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stattgefundenen Besprechung fertigte die bevollmächtigte steuerliche Vertretung einen Aktenvermerk an, in dem die Argumentation hinsichtlich der Thematik der Schmutzzulagen festgehalten wurde. Neben den Grundvoraussetzungen für die steuerfreie Gewährung von Schmutzzulagen iSd § 68 Abs. 5 EStG 1998 wurde darauf verwiesen, dass die Voraussetzung der lohngestaltenden Vorschrift für die Steuerfreiheit der Gewährung der Schmutzzulage ohne Zweifel gegeben sei.

Ein Überwiegen der Umstände, welche eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, liege nach Rz 1130 der Lohnsteuerrichtlinien immer dann vor, wenn die vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten mehr als die Hälfte der gesamten monatlichen Arbeitszeit eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr herbeiführen würden. Etwaige Fahrtzeiten zwischen den verschiedenen Tätigkeitsorten der Mitarbeiter hätten einem Urteil des VwGH zufolge (VwGH vom 22.04.1998, 97/13/0163) bei der Beurteilung des Überwiegens außer Betracht zu bleiben.

Das sich aus dem Protokoll des Prüfungsorgans vom 3. April 2019 anlässlich der Begleitung des Zustellers ***9*** einen Tag lang bei der Lieferung von Mineralölen ergebende Verhältnis des Anteils der Fahrzeit von 32% der gesamten Arbeitszeit an verschiedene Endkunden spiegle erfahrungs- und informationsgemäß den Arbeitsalltag realitätsnah wieder.

Dementsprechend komme es bei der entscheidenden Beurteilung weniger darauf an, ob der Anteil der tatsächlichen Arbeitszeit bei den Kunden im Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit überwiege, da dies typischerweise ohne Zweifel gegeben sei. Entscheidend sei hingegen, ob die Arbeiten der Tankwagenfahrer der Bf bei den Endkunden „überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken.“

Die Tätigkeit der Arbeitnehmer habe ausnahmslos mit einer speziellen Arbeitskleidung zu erfolgen. Dadurch soll einerseits etwaigen Verletzungen durch das Hantieren mit Ölschläuchen und deren Anschluss an die entsprechenden Geräte vorgebeugt werden, andererseits diene diese dazu, die Arbeitnehmer vor einer Verschmutzung im Rahmen ihrer Tätigkeit zu schützen.

Nach dem typischen Arbeitsbild der Tankwagenfahrer komme es bei diversen Arbeitsschritten zwangsläufig zu einer erheblichen Verschmutzung. Hinzu komme, dass die Tankwagenfahrer während des Arbeitstages keine Möglichkeit hätten, ihre Arbeitskleidung zu wechseln. Demnach müssten sie nach einer Verschmutzung der Kleidung den restlichen Tag damit verbringen und könnten diese auch nicht reinigen. Auch dadurch komme es durch etwaige Berührungen der Kleidung zwangsläufig zu einer Verschmutzung des Arbeitnehmers.

Es werde auf einige Urteile betreffend die Steuerfreiheit der Gewährung von Schmutzzulagen verwiesen:

-VwGH vom 22.11.2018, 2017/15/0025; die Steuerfreiheit einer Schmutzzulage für Rauchfangkehrer werde dem Grunde nach anerkannt.

-UFS vom 19.04.2007, RV/2644-W/06; bei Fahrern eines Entsorgungsdienstleistungsbetriebes stehe dem Grunde nach eine steuerfreie Schmutzzulage zu.

VwGH vom 22.04.1998, 97/13/0163; bei Arbeitnehmern, welche mobile WC-Anlagen auswechseln und entsorgen würden, wurde die Steuerfreiheit der Schmutzzulage dem Grunde nach anerkannt worden .

Ein Vergleich der Arbeitnehmer der Bf mit jenen Berufsgruppen, welchen den obenstehenden Urteilen zugrunde liegen, ergebe, dass der Grad der Verschmutzung als ähnlich anzusehen sei. Eine Anerkennung der Steuerfreiheit bei Rauchfangkehrern und die Aberkennung bei Fahrern von Tankwagen mit flüssigen Brennstoffen im Bereich des Mineralölhandels entbehre jedweder Grundlage.

Zusätzlich werde darauf hinweisen, dass die Gewährung der Schmutzzulage im Kollektivvertrag für Handelsarbeiter explizit vorgesehen sei. Demnach müsse ein Vergleich angestellt werden, inwiefern Fahrer von Tankwagen mit flüssigen Brennstoffen im Bereich des Mineralölhandels typischerweise einer stärkeren Verschmutzung ausgesetzt seien als durchschnittliche Handelsarbeiter. Dass man bei der Auslieferung von Mineralölen grundsätzlich einer stärkeren Schmutzbelastung ausgesetzt sei als im Einzelhandel, stehe außer Frage. Demnach sei die Gewährung der Schmutzzulage an die Tankwagenfahrer der Bf auch unter Berücksichtigung dieses Aspekts als gerechtfertigt anzusehen.

Laut BFG sei von einem angemessenen Ausmaß der Höhe nach im Regelfall immer dann auszugehen, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 EStG entspricht (11.05.2015, RV/2100061/2013). Laut VwGH sei eine Kürzung „vorzunehmen, wenn die Abweichung erheblich sei, d.h. die Vereinbarung durch die Kollektivvertragspartner außerhalb jeder Bandbreite liegt, die jeder Schätzung immanent sei“ (VwGH 22.11.2018, 2017/15/0025, Rz 28). Das sei im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9.8.2019 stellte das Prüfungsorgan in der Folge fest, dass zwar die formalrechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer Schmutzzulage, aber nicht die materialrechtlichen Erfordernisse, um die Schmutzzulage sozialversicherungs- und steuerfrei ausbezahlen zu können, gegeben waren. Um die Frage nach der Angemessenheit beurteilen zu können, wurden Heizölsteller durch Prüforgane des Finanzamtes Graz-Stadt jeweils einen kompletten Arbeitstag begleitet. Dabei zeigte sich, dass es weder bei der Befüllung der LKWs (durch sog. Toploader) mit Heizöl, noch bei der Befüllung der Kundentanks zu einer erheblichen Verschmutzung der Arbeitskleidung kam.

Der Be- bzw. Entleerungsvorgang des LKWs wurde mittels Funkfernbedienung gestartet. Die manuellen Tätigkeiten (z.B. den Tankschlauch vom LKW zum Tank des Kunden zu legen und diesen dort anzuschließen) waren weder auf eine Arbeitsstunde, noch auf einen Arbeitstag bezogen überwiegend gegeben.

Während des Füllens des LKWs bzw. des Heizöltanks beim Kunden wurden keine Nebentätigkeiten vom Fahrer bzw. Zusteller durchgeführt.

Aufzeichnungen über die gezahlten Schmutzzulagen waren über den gesamten Prüfzeitraum hindurch nicht vorhanden (es wurden keine Aufzeichnungen geführt).

Als Nachweis über die durchgeführten Begleitungen der LKW-Heizöl-Zusteller wurden sowohl Fotos als auch Niederschriften gemacht bzw. angefertigt.

Abschließend wurde festgehalten, dass es während des gesamten Arbeitstages aber auch während einer Arbeitsstunde zu keiner erheblichen und zwangsläufigen Verschmutzung der Arbeitskleidung der Arbeitnehmer gekommen ist. Auf wetterbedingte Verschmutzung komme es nicht an, sondern vielmehr darauf, ob die Tätigkeit an sich zu außergewöhnlichen Verschmutzungen führen würde. Der Arbeitnehmer müsse nämlich während der gesamten Arbeitszeit überwiegend, nicht etwa nur gelegentlich, mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken würden (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 30.06.2009, 2008/08/0068).

Daher sei die sozialversicherungs- und steuerfrei ausbezahlte Schmutzzulage im gesamten Prüfzeitraum nachzuverrechnen gewesen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und erließ unter Hinweis auf den Bericht und allenfalls auf die Schlussbesprechung als Begründung die angefochtenen Bescheide.

In den nach Fristverlängerungsansuchen fristgerecht erhobenen Beschwerden wird festgehalten, dass es sich bei den gewährten Zulagen um eine Schmutzzulage handeln würde und die Schmutzzulage im Prüfungszeitraum nur zu zwei Drittel steuerfrei behandelt wurde. Ursächlich hierfür sei das Ergebnis einer vorangegangenen Prüfung, bei der festgestellt wurde, dass die angemessene Höhe der Schmutzzulage nur im Umfang von zwei Dritteln gegeben sei.

Zur Verschmutzung im Arbeitsalltag des Arbeitnehmers und seiner Kleidung wird geschildert, dass die Mitarbeiter der Bf, welche im Bereich der Auslieferung von Mineralöl mittels Tankwagen tätig sind, während des gesamten Arbeitstages vom Arbeitgeber bereitgestellte besondere Schutzkleidung zu tragen haben. Hierbei handle es sich um Kleidung, welche aus schwer entflammaren Materialien bestehen würde, um den Gefahren und Verschmutzungen im Falle einer etwaigen Funkenbildung vorzubeugen. Dabei würde es sich lediglich um flüssigkeitsresistente, jedoch keineswegs um flüssigkeitsundurchlässige Kleidung handeln. Dementsprechend könne es durch die Einwirkung von flüssigen Substanzen dazu kommen, dass diese die Arbeitskleidung durchdringen und diese in Kontakt mit der darunterliegenden Privatkleidung des Mitarbeiters sowie dessen Haut kommen.

Grundsätzlich verfüge jeder Mitarbeiter über fünf Garnituren an Arbeitskleidung, welche aufgrund der entstehenden Verschmutzungen mit Mineralöl ausnahmslos vom Arbeitgeber gereinigt werden. Hierbei sei zu erwähnen, dass eine davon vom Mitarbeiter getragen werde, eine zweite als Reserve während der Arbeit für den Fall grober Verschmutzung mitgeführt werde und in der Regel drei weitere sich im Reinigungsprozess befinden.

Die Verfügbarkeit von Arbeitskleidung sei nicht auf die unzureichende Menge seitens der Bf zurückzuführen, sondern darauf, dass eine Verschmutzung der Arbeitskleidung während der Arbeitszeit schlichtweg nicht vermeidbar sei. Sollte ein Wechsel unbedingt erforderlich sein (zB wenn die Leitung bricht oder eine Dichtung alt und beschädigt ist), könne dies ohnehin meist erst am Ende des Arbeitstages erfolgen, da dem Mitarbeiter beim Kunden selbst im Regelfall keine Möglichkeit zum Duschen und Umziehen zukommen würde. Dies könne dazu führen, dass eine - wenn auch stark verschmutzte - Arbeitskleidung für bis zu 10 Stunden getragen werden müsse. Sollten für den entsprechenden Tag zwei Touren geplant sein, könne der Wechsel bereits davor, beim Auftanken des LKWs im Lager, erfolgen, was nach schätzungsweise 4-5 Stunden nach Dienstbeginn der Fall sei. Diesbezüglich sei jedoch darauf hinzuweisen, dass selbst im günstigsten Fall eine erhebliche Verschmutzung über mehrere Stunden hinweg gegeben sei und der Arbeitnehmer mit dieser Kleidung bis zur Rückkehr in das Lager arbeiten müsse.

Betreffend die unter der Arbeitskleidung zu tragende Kleidung der Mitarbeiter sei anzumerken, dass diese weder vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt, noch von diesem gereinigt werde. Durch die bereits obenstehend beschriebene, lediglich bestehende Flüssigkeitsresistenz der Arbeitskleidung werde die Privatkleidung während der Arbeitszeit vielfach ebenfalls stark verschmutzt. Demnach würden beim Arbeitnehmer zusätzliche Aufwendungen durch die erforderliche Reinigung der Privatkleidung anfallen, da der Schmutz oftmals nur durch eigens angeschaffte, spezielle Reinigungsmittel in Verbindung mit mehreren Waschgängen entfernt werden könne. Es könne jedoch auch dazu kommen, dass das Waschen nicht mehr möglich sei und demnach die Privatkleidung von einem Reinigungsunternehmen behandelt werden oder im Extremfall sogar entsorgt werden müsse.

Gemäß den Auskünften des Betriebsrates bei der Bf und einem langjährigen und erfahrenen Mitarbeiter der Bf müsse dieser zur Säuberung der Haut sowie insbesondere der Hände spezielle Reinigungsprodukte verwenden, welche dieser privat beschaffen würde. Wie zuvor erwähnt, werde auch für die Reinigung der Kleidung spezielles, selbst beschafftes Waschmittel verwendet, wobei der Betriebsrat darüber informiert habe, dass er seine Privatkleidung im Falle einer wesentlichen Durchnässung mit Mineralölsubstanzen nicht mehr verwenden und daher als Müll entsorgen würde.

Zusätzlich zur Arbeitskleidung müssten von den Mitarbeitern Schutzhandschuhe getragen werden, um sich einerseits vor Verletzungen beim Hantieren mit dem Tankschlauch und den jeweiligen Apparaturen zu schützen und andererseits dem Hautkontakt mit Mineralöl vorzubeugen. Hierbei sei zu beachten, dass die Tankpistole sowie sämtliche Anschlüsse durchgehend mit einem Ölfilm belegt und demnach auch die Handschuhe zwangsläufig damit versehen seien. Zur Reinigung der Anschlüsse und der Tankpistole werde seitens der Mitarbeiter der Bf ein Putzlappen mitgeführt, um den groben Schmutz auf den Kontaktstellen

zumindest zu vermindern. Erfahrungsgemäß müsse dieser teilweise mehrfach am Tag gewechselt werden, ansonsten der gegenteilige Effekt erzielt werden würde.

Durch das ständige An- und Ausziehen der Handschuhe lasse es sich auch bei größtmöglicher Sorgfalt nicht vermeiden, dass die Hände des Arbeiters mit Mineralöl in Kontakt kommen und stark verschmutzt werden würden. Diesbezüglich sei es natürlich möglich, sich unter Umständen vor Ort bei Kunden die Hände zu waschen, jedoch seien dort idR keine ausreichenden Reinigungsmittel vorhanden, um den Schmutz tatsächlich zu entfernen. Dementsprechend sei der Mitarbeiter auch unter diesem Gesichtspunkt den ganzen Tag der direkten Verschmutzung seiner Haut und Kleidung ausgesetzt.

Die Argumentation betreffend das Überwiegen der „schmutzigen“ Arbeitszeit habe im Zuge der GPLA zu den größten Unterschieden in der Sichtweise des Prüfers und dem Steuerpflichtigen geführt. Zunächst sei vom Prüfer ausgeführt worden, dass ein Überwiegen u.a. aufgrund der Fahrtzeiten nicht gegeben sei und daher lediglich eine aliquote Anerkennung der Steuerfreiheit der Schmutzzulage im Ausmaß von einem Drittel möglich sei. Diesbezüglich werde darauf hingewiesen, dass etwaige Fahrtzeiten zwischen den verschiedenen Tätigkeitsorten der Mitarbeiter der höchstgerichtlichen Rechtsprechung des VwGH zufolge (22.04.1998, 97/13/0163) bei der Beurteilung des Überwiegens zur Gänze außer Betracht zu bleiben haben.

Bei der entscheidenden Beurteilung komme es weniger darauf an, ob der Anteil der tatsächlichen Arbeitszeit bei den Kunden im Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit überwiegen würde. Entscheidend sei vielmehr, ob die Arbeit der Mitarbeiter der Bf bei den Endkunden „überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken.“

Hinsichtlich des Protokolls des Prüfungsorgans vom 3. April 2019, welcher einen Zusteller der Bf, Herrn ***9***, einen Tag lang bei der Lieferung an verschiedene Endkunden begleitet habe, werde darauf hingewiesen, dass die darin festgehaltenen Ausführungen eine entsprechende Beurteilung der tatsächlichen Verschmutzung des Arbeitnehmers nicht zulassen würden. Darin sei zwar dokumentiert, wie lange der Mitarbeiter zu den einzelnen Kunden gefahren sei und wie viel Zeit er vor Ort verbracht habe. Betreffend die einzelnen Tätigkeiten seien jedoch keine hinreichenden Ausführungen zu entnehmen. Abschließend sei lediglich festgehalten worden, dass während der gesamten Zustellungstour keine erhebliche Verschmutzung der Arbeitsbekleidung festgestellt wurde. Die Tätigkeit des Tankvorganges, das Hantieren mit dem Tankschlauch, die Reinigung der Kontaktstellen, der Zustand der Handschuhe des Arbeitnehmers vor und nach dem Tankvorgang wurde jedoch unzureichend bzw. nicht dargestellt.

Das entsprechende Protokoll werde in der Beilage 4 übermittelt. Inhaltlich stimme das Protokoll nicht mit den Aufzeichnungen der Gesellschaft überein und sei daher auch insoweit

in Frage zu stellen, als am dokumentierten Arbeitstag zehn Kunden der Bf beliefert wurden. Gemäß Protokoll habe es aber nur neun Zustellungen gegeben. Obwohl die Finanzverwaltung die von der Bf im Rahmen der GPLA bereitgestellten Aufzeichnungen mangels detaillierter Tätigkeitsbeschreibung als unzureichend qualifiziert habe, seien diese in dem vom Prüfungsorgan erstellten Protokolle ebenfalls nicht enthalten.

Der diesbezügliche Einwand richte sich nicht dahingehend, dass das Prüfungsorgan das Parteiengehör nicht ausreichend gewahrt hätte, zumal er freiwillig zwei Tage lang Mitarbeiter der Bf bei der Auslieferung der Mineralöle begleitet habe. Allerdings würde eine Ambivalenz in der Forderung des Prüfers gesehen werden, der mit dem Führen einer detaillierten Tätigkeitsbeschreibung sehr hohe Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten der Bf stellen würde, jedoch diese selbst nicht in diesem Detailgrad erörtern würde. Die Anforderung an eine detaillierte Tätigkeitsbeschreibung während des Arbeitstages und für jeden Arbeitstag entspreche nicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Für jeden Mitarbeiter und Arbeitstag werde von der Bf ein „Beförderungspapier“ geführt, aus welchem detailliert die nachfolgenden Informationen zu entnehmen sind:

Name des Mitarbeiters, Datum des Arbeitsberichts, Name und Adresse des Kunden, Ankunfts- und Abfahrtszeit, Abgabemenge in Liter.

In der Beilage würde exemplarisch das dem Arbeitstag am 3. April 2019 zugrundeliegende Beförderungspapier übermittelt werden. Auf Basis dessen und des Protokolls des Prüfungsorgans sei eine weitergehende Übersicht erstellt worden, aus welcher die exakte Dauer aller Tätigkeiten des Herrn ***g*** ersichtlich sei. Selbstverständlich handle es sich hierbei lediglich um eine exemplarische Auswertung eines einzelnen Arbeitstages eines Mitarbeiters der Bf. Es werde hervorheben, dass das zugrundeliegende Verhältnis der Tätigkeiten den Arbeitsalltag erfahrungsgemäß realitätsnah widerspiegeln würde.

Wie aus der Übersicht ersichtlich, könne aus den zugrundeliegenden Daten exakt bestimmt werden, wie lange der Mitarbeiter beim Kunden vor Ort verbracht habe, wie viel Zeit der Tankvorgang selbst gedauert habe und in weiterer Folge auch, wie lange der Mitarbeiter gebraucht habe, um den Tankschlauch vom LKW zum Anschluss und nach abgeschlossenem Tankvorgang wieder zu diesem zurück zu bringen.

Unter Ausschluss der Fahrzeiten, welche der Rechtsprechung des VwGH zufolge bei der Beurteilung des Überwiegens außer Acht gelassen werden können, betrage die Gesamtarbeitszeit 214 Minuten. Hierbei sei die erneute Beladung des LKWs im Lager der Bf nicht miteinbezogen worden. Im Normalfall kommt es nämlich nach der Betankung zu Beginn des Arbeitstages nicht zu einer erneuten Beladung im Lager. Unter Zugrundelegung einer durchschnittlichen Durchflussmenge von 300 Liter/Minute würden sich die nachfolgenden Verhältnisse der Tätigkeitszeiten ergeben:

- Passive Arbeitszeit: 83,25 Minuten
- Aktive Arbeitszeit: 130,75 Minuten

Mit „passiver Arbeitszeit“ sei jene Zeit gemeint, die tatsächlich auf den reinen Tankvorgang entfallen würde. Das bedeute, dass 83,25 Minuten notwendig waren, um die reine Betankung beim Kunden durchzuführen. Hingegen stelle die „aktive Arbeitszeit“ darauf ab, dass der Mitarbeiter den Tankschlauch hierbei zum Anschluss des Kunden bringen hätte müssen, diesen entsprechend verankern sowie nachfolgend wieder entfernen und zum LKW zurückbringen hätte müssen. Setze man diese Daten in ein Verhältnis zueinander, ergebe sich daraus, dass 61% auf die aktive Arbeitszeit und nur 39% auf die passive Arbeitszeit entfallen würden. Diese Berechnung sei der Beschwerde ebenfalls beigelegt.

Eine Tätigkeitsbeschreibung im engeren Sinn sei in den angesprochenen Beförderungspapieren nicht enthalten, jedoch seien daraus alle relevanten Informationen herauszulesen, welche für die Beurteilung erforderlich seien, dass jene Arbeitszeit, in welcher der Mitarbeiter einer erheblichen Verschmutzung ausgesetzt sei, überwiegen würde. Des Weiteren sei es nicht sachgerecht, von den Mitarbeitern minutiöse Aufzeichnungen zu verlangen, wenn diese in den Protokollen des GPLA Prüfers ebenfalls nicht enthalten seien.

Sowohl die Protokolle, als auch die Beförderungspapiere, würden nämlich ausreichend Aufschluss über das typische Arbeitsbild eines Mitarbeiters der Bf, welches bereits im Aktenvermerk der Bf vom 11.4.2019 vorgebracht wurde, geben:

Den Aussagen des Prüfungsorgans zufolge müsse der Arbeitnehmer bei seiner Tätigkeit aufgrund seines erhöhten Sorgfaltsmaßstabs extreme Sorgfalt walten lassen, um sich nicht einer erheblichen Verschmutzung auszusetzen. Gemäß den Ausführungen des Prüfungsorgans komme es nur bei neuen bzw. jungen Mitarbeitern zu einer erhöhten Verschmutzung. Demnach sei es auf die Einschulung durch die Bf und die Fachkenntnis der Mitarbeiter zurückzuführen, dass diese eine Verschmutzung bei ihrer Tätigkeit teilweise vermeiden könnten. Die Unterscheidung anhand des Erfahrungsgrades oder der physischen Kondition sei nicht sachgerecht für die Beurteilung, ob ein Mitarbeiter einer überwiegenden Verschmutzung ausgesetzt sei, zumal es auf die Art der Tätigkeit ankomme (vgl. auch VwGH 10.5.1994, 91/14/0057). Allerdings weise die Argumentation, den Grad der Verschmutzung an die Erfahrung und die Dauer der Zugehörigkeit der Mitarbeiter zum Unternehmen zu knüpfen, darauf hin, dass eine generelle Verschmutzung sehr wohl in erhöhtem Maße auch nach Ansicht des Prüfers gegeben sei. Die Beurteilung habe nämlich anhand des Gesamtbildes zu erfolgen und müsse im Rahmen einer Pauschalbetrachtung durchgeführt werden. Dass es im zugrundeliegenden Arbeitsalltag typischerweise zu einer erheblichen Verschmutzung komme, steht jedoch außer Frage.

Unter dem Punkt „Verhältnismäßigkeit“ ergebe sich bezugnehmend auf die von der Bf aufgestellte Übersicht hinsichtlich des protokollierten Arbeitstages vom 3. April 2019 ein

Verhältnis von 39% „passiver Arbeitszeit“ und 61% „aktiver Arbeitszeit“. Die „aktive Arbeitszeit“ betreffe jene Tätigkeiten, bei dem der Mitarbeiter den Tankschlauch zum Anschluss des Kunden bringen müsse, diesen entsprechend verankern sowie nachfolgend wieder entfernen und zum LKW zurückbringen müsse. Es erfolge oftmals auch eine Verschmutzung während der „passiven Arbeitszeit“, nachdem die Mitarbeiter der Bf den Tankvorgang beobachten müssten und im Falle einer Fehlfunktion einschreiten müssten. Die von den Arbeitnehmern verrichteten Tätigkeiten seien gemäß den vorliegenden Informationen ohne eine erhebliche Verschmutzung nahezu nicht durchführbar, nachdem der Körperkontakt mit den Anschlüssen sowie dem Tankschlauch unvermeidbar vorliegen würde und diese andauernd mit Mineralölen verschmutzt seien. Aufgrund des eindeutigen Überwiegens der „aktiven Arbeitszeit“ und der damit einhergehenden, erheblichen Verschmutzung des Arbeitnehmers, seien die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Schmutzzulage eindeutig gegeben.

Zum angemessenen Ausmaß der Schmutzzulage wird darauf hingewiesen, dass zunächst vom Prüfer eine Kürzung des prozentuellen Ausmaßes der steuerfreien Schmutzzulage in den Raum gestellt worden sei. Darüber hinaus sei aufgrund des Ergebnisses aus der vorangegangenen Prüfung eine Kürzung des als steuerfrei behandelten Anteiles vorgenommen worden.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 25.8.2020 verweist das Finanzamt darauf, dass die formellen Voraussetzungen als erfüllt anzusehen seien und das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen zu prüfen sei. Bezüglich der in der Judikatur vertretenen Ansicht, dass der Nachweis zu erbringen sei, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden, wird darauf hingewiesen, dass gerade solche Aufzeichnungen gegenständlich nicht vorliegen würden. Von der Bf seien keine Aufzeichnungen über die einzelnen Tätigkeiten, für welche Schmutzzulagen ausbezahlt wurden, geführt bzw. vorgelegt worden. Auch in den mit der Beschwerde vorgelegten Beförderungspapieren würden sich keine Hinweise auf die durchgeführten Arbeiten bzw. eine damit einhergehende Verschmutzung finden. Vielmehr sei die Schmutzzulage für sämtliche Arbeitsstunden der Arbeitnehmer ausbezahlt worden. Nachdem keinerlei Aufzeichnungen geführt worden seien, sei die Steuer- und sozialversicherungsfreie Auszahlung einer Schmutzzulage bereits aus diesem Grund zu versagen.

Weiters würden auch die weiteren Voraussetzungen (erhebliche Verschmutzung in überwiegenden Ausmaß) gegenständlich nicht vorliegen. Im gegenständlichen Fall werde die Zulage monatlich ausbezahlt. Folglich sei zu untersuchen, ob an mehr als der Hälfte der gesamten Arbeitszeit, bezogen auf den gesamten Monat, eine zwangsläufige Verschmutzung in erheblichem Maß vorliegen würde (vgl. VwGH 30.06.2009, 2008/08/0068).

Nachdem wie bereits erwähnt, keinerlei Aufzeichnungen über die konkrete Tätigkeit bzw. der damit zusammenhängenden Verschmutzung vorgelegt werden konnten erhob das Prüforgan

durch die Begleitung von Tankfahrer an zwei Tagen den Sachverhalt vor Ort. Die Erkenntnisse des Prüfers wurden protokolliert (siehe Niederschriften vom 02.04.2019 sowie 03.04.2019). Darin sei festgehalten, dass an beiden Tagen bei den gesamten Zustellungstouren keine erhebliche Verschmutzung festgestellt wurde.

Wenn in der Beschwerde nun ausgeführt wird, dass die Art und Weise der Protokollierung nicht den Vorgaben der für die begünstigte Auszahlung einschlägigen Norm (§ 68 Abs. 1 EStG 1988) entsprechen würde, sei klarzustellen, dass nicht der Prüfer den Nachweis für eine Begünstigung zu erbringen habe, sondern vielmehr derjenige welcher die Begünstigung für sich in Anspruch nehmen möchte. Bei einem auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren trete der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen habe, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könne (vgl. VwGH 22.01.1992, 91/13/0066, Slg. Nr. 6649/F). Fakt sei, dass im Zuge der Prüfung keine Aufzeichnungen, welche die begünstigte Auszahlung der Schmutzzulage rechtfertigen würden, vorgelegt werden konnten.

Auch bei der Beweisaufnahme des Prüforgans vor Ort konnte keine erhebliche Verschmutzung festgestellt werden. Untermauert werde dies durch die im Zuge der Beweisaufnahme angefertigten Fotos der Mitarbeiter der Bf (siehe Anlage), auf welche ausdrücklich verwiesen werde. Nachdem die Mitarbeiter an den beiden Tagen der Beweisaufnahme verschiedene Heizöllieferungen durchführten, bei keiner dieser Anlieferungen eine Verschmutzung festgestellt werden konnte und die Art der Tätigkeit Tag für Tag beinahe gleich sei, sei iSd § 167 Abs. 2 BAO davon auszugehen, dass das „Überwiegen“ der Umstände, welche eine begünstigte Auszahlung rechtfertigen würden, jedenfalls fehlen würde.

Keinesfalls schließe das ho. Finanzamt aus, dass es bei der Arbeit der Tankwagenfahrer zu keiner Zeit zu einer Verschmutzung des Arbeitnehmers kommen könne. Wie auch in der Beschwerde angeführt, werde dies unter Umständen beispielsweise bei außerordentlichen Ereignissen (zB Brechen der Leitung, alte oder beschädigte Dichtungen) vorkommen, solche außerordentliche Ereignisse würden aber keinesfalls in überwiegend zeitlichen Ausmaß (also mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit) vorliegen.

Beispielsweise sei vom Verwaltungsgerichtshof bezüglich einer zu den Mineralölzustellern ähnlichen Tätigkeit eines Tankwartes festgehalten, dass die Tätigkeit eines Tankwartes nicht zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung eines Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken würde.

Lediglich bei gewissen Arbeiten (Ölwechsel, Aufbringung von Unterbodenschutz u.ä) sei die Gefahr einer erheblichen Verschmutzung gegeben, doch machen derartige Tätigkeiten üblicherweise nur einen geringen Teil der Gesamttätigkeit eines Tankwartes aus. Weiters wäre

für solche Arbeiten vom Arbeitgeber ein entsprechender überprüfbarer Nachweis zu führen (vgl. VwGH 8.2.1989, 88/13/0088).

Auch sei das Vorbringen der Bf hinsichtlich der Unmöglichkeit des untertägigen Wechsels von Arbeitskleidung während der Arbeitszeit insoweit nicht schlüssig, als zuvor von der Bf angeführt werde, dass stets eine zweite Garnitur an Arbeitskleidung während der Arbeit für den Fall grober Verschmutzung mitgeführt würde.

Sämtliche weitere Ausführungen in der Beschwerde hinsichtlich der Aufteilung in „aktive“ und „passive“ Arbeitszeit seien nach Ansicht der Abgabenbehörde für die Frage der begünstigten Auszahlung der gegenständlichen Schmutzzulage entbehrlich, da die begünstigte Auszahlung bereits an der Grundvoraussetzung der überwiegend erheblichen Verschmutzung samt entsprechendem Nachweis scheitern würde.

Auf die Angemessenheit der Zulage sei aufgrund des Nichtvorliegens der materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht näher einzugehen.

Als Anlage wurde die Fotodokumentation des Prüforgans vom 02.04.2019 bzw. 03.04.201 der Beschwerdevorentscheidung angeschlossen.

In dem in der Folge fristgerecht erhobenen Vorlageantrag beantragte die Bf die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte unter Hinweis auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung die Abweisung der Beschwerden.

In der von der Bf beantragten mündlichen Verhandlung werden von der Bf selbst erstellte zwölf Fotos über die Beschaffenheit der Räumlichkeiten, in denen die Befüllungen stattfinden und aus denen eine erhebliche Verschmutzung der Kleidung der LKW-Fahrer hervorgehen soll, vorgelegt.

Die erhebliche Verschmutzung ergebe sich aus mehreren Gründen und zwar den Räumlichkeiten in den Kellern durch Staubbelastung, Spinnweben, Mäusekot, weiters durch die Staubentwicklung und anhaftende Erde durch das Ziehen der Schläuche zu den Tankanschlüssen und zurück sowie durch austretende Vernebelungen von Heizöl beim An- und Abschließen des Schlauches und während der Befüllung.

Zu dem in dem von der Bf angefertigten Aktenvermerk vom 11.04.2019 vorgebrachten Hinweis, dass die Mitarbeiter die Anschlussstellen ohne entsprechenden Handschuh abwischen mussten, wird erklärt, dass grundsätzlich bei allen Tätigkeiten die blauen Schutzhandschuhe getragen werden, es aber Situationen gebe bei denen diese Handschuhe ausgezogen werden müssen um die Schläuche richtig anschließen zu können. Das hängt von der Art der Anschlüsse

ab. Hingewiesen wird weiters darauf, dass in den Kellern auch kopfüber gearbeitet werden müsse.

Zu der vom Prüfer angefertigten Fotodokumentation wird darauf hingewiesen, dass konkrete Verschmutzungen an den Händen und auch an der Schutzkleidung nicht festgestellt werden können, da die Bilder aus einer zu großen Entfernung angefertigt wurden.

Herr ***5***, Vorsitzender des Betriebsrates, gibt weiters an, dass der Prüfer in Begleitung der LKW-Fahrer die Tankräume in den Kellern nicht betreten habe. Zum Anschluss des Schlauches gibt Herr ***5*** an, dass in der Pistole des Anschlussschlauches nach der Befüllung immer ein Rest vom Heizöl vorhanden ist, der beim Abschließen oder beim nächstfolgenden Anschließen auf die Person, die den Anschluss vornimmt, abrinnen kann. Das muss man sich so vorstellen, dass dieses Restheizöl über die Handschuhe auf die Ärmel der Schutzkleidung und weiter auf die Haut abrinnen kann.

Herr ***5*** gibt weiters an, dass die Leitungen für die Befüllungen undicht sein können und es dadurch zu Verschmutzungen des Zustellers kommen kann. Derartige Situationen kommen bei Befüllungen von 50-60 pro Woche ca. bei 20 Kunden vor. Über undichte Befüllleitungen werde eine Art Protokoll (Kopie wurde vorgelegt) erstellt (z.B. alles ok, leichte Undichtheit, mittlere Undichtheit, große Undichtheit). Dies wird in der Firma abgegeben und ist deshalb wichtig, um die sichere Befüllung der Tankanlage beim nächsten Mal beurteilen zu können.

Die Undichtigkeiten kommen in den letzten Jahren häufiger vor, da die Ölheizungen nicht mehr dementsprechend gewartet werden, da auf andere Energieträger umgerüstet wird.

Die vorher beschriebene Standardverschmutzung beim An- und Abschluss des Befüllschlauches ist in diesem Protokoll nicht dokumentiert.

Für die oben beschriebene Standardverschmutzung ist der Wechsel der Arbeitskleidung nicht vorgesehen, sondern erst bei extremen Vorkommnissen, wie beim Platzen des Füllschlauches.

Auf den vom Prüfer erstellten Fotodokumentationen ist zu erkennen, dass zwei Personen der Bf bei der Betankung beim Kunden anwesend sind. Hierzu wird angegeben, dass bei der Betankung von Heizöl beim Kunden grundsätzlich eine Person anwesend ist.

Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes, ***6***, wird bekanntgegeben, dass auch dann, wenn die Anschlüsse sich außerhalb des Kellers befinden, die Tankräumlichkeiten geprüft werden müssen, um mit der Befüllung beginnen zu können und eine Überbefüllung zu verhindern.

Der Vertreter des Finanzamtes gibt zu bedenken, dass bei einer derart starken standardmäßigen Verschmutzung des Dienstnehmers es im Führerhaus des LKWs ebenfalls zu

starken Verschmutzungen kommen muss. Dem wird entgegnet, dass verschmutzte Jacken vor dem Einstieg in den LKW ausgezogen werden.

Grundsätzlich fahren die Mitarbeiter mit ihrem Privat-PKW von der Wohnung zur Betriebsstätte der Bf, nur in Ausnahmefällen (Einhaltung der Lenkzeiten, logistische Gründe) fährt der Fahrer mit dem LKW zur Wohnung.

In der Betriebsstätte der Bf besteht die Möglichkeit, dass die Fahrer sich nach der Rückkehr von den Zustellungen bei erheblichen Verschmutzungen dementsprechend reinigen bzw. duschen können. Das trifft aber nicht bei allen Parkplätzen, z.B. nicht in ***7***, zu. Die Befüllung der LKWs finde aber nur an bestimmten Plätzen mit einem Tanklager statt.

Die Arbeitskleidung (Hose und Bluse) wird im Regelfall alle zwei Tage gewechselt. Die Jacke wird im Regelfall monatlich gewechselt.

Der auf der Fotodokumentation vom 03.04.2019 ersichtliche blaue Pullover des Zustellers ist eine ADR Schutzkleidung.

Über Befragung von Herrn ***3*** wird angegeben, dass eine Gefahrenzulage nicht ausbezahlt wird, sondern die im Kollektivvertrag vorgesehene Schmutzzulage.

Ob die Duschzeit Arbeitszeit ist kann nicht beantwortet werden.

Für die Zurverfügungstellung und Reinigung der Arbeitskleidung müssen die Fahrer keinen Ersatz leisten.

Über Befragung von Herrn ***2*** wird bekanntgegeben, dass in den LKWs teilweise Sitzbezüge für die Sitze gegen die Verschmutzung verwendet werden. Herr ***5*** verwendet ein Handtuch.

Herr ***8*** legt zur Dokumentation zwei verschmutzte Jacken vor, wie lange diese Jacken verwendet wurden, kann nicht gesagt werden.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist abschließend darauf, dass die materiellen Voraussetzungen in keiner Weise vorliegen und Aufzeichnungen betreffend Überwiegen der erheblichen Verschmutzung nicht geführt wurden. Hinsichtlich des Erkenntnisses des VwGH betreffend Rauchfangkehrer vom 30.06.2021, 2020/15/0123, wird darauf hingewiesen, dass die Schmutzzulage der Höhe nach insofern angemessen sein muss als damit ein Sach- und Zeitmehraufwand abgegolten werden soll. Dies liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, da die Arbeitskleidung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird, die Arbeitskleidung vom Arbeitgeber gereinigt wird und das fallweise Duschen beim Arbeitgeber Arbeitszeit darstellt. Daher wird beantragt, die gegenständlichen Beschwerden abzuweisen.

Die steuerliche Vertretung beantragt die Stattgabe der Beschwerden, da die Mitarbeiter einer überwiegenden erheblichen Verschmutzung bei der Tätigkeit ausgesetzt sind. Dies insbesondere durch den Rohstoff, der geliefert wird, sowie durch Rückstände in den Tankschläuchen bei der An- und Abnahme auch unterhalb der Arbeitskleidung sowie auch Rückstände auf Haut und Privatkleidung hinterlassen können. Der Prüfer hat die Verschmutzung zugegeben, nur im Hinblick auf die Einbeziehung der Fahrtzeiten das Überwiegen verneint. Hinsichtlich der von der Behörde bemängelten Arbeitsaufzeichnungen werde ausgeführt, dass die Beförderungsnachweise vorgelegt wurden aus denen die Tätigkeit und die Belieferungen ersichtlich sind und auch der Zeitablauf zu ersehen ist. Aus dem und der Haupttätigkeit des Fahrers lasse sich für die Bf nicht erkennen, welche Aufzeichnungen darüber hinaus zu führen gewesen wären. Im Übrigen wird auf die bisherigen Vorbringen verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Bf ist im Geschäftszweig Handel mit Heizölen tätig. Die für den Transport und die Auslieferung von Heizölen mit Tankkraftfahrzeugen beschäftigten Fahrer werden nach dem Kollektivvertrag für Handelsarbeiter entlohnt und erhalten laut Kollektivvertrag eine Schmutzzulage in Höhe von 10%. Davon wurden in den strittigen Jahren von der Bf zwei Drittel steuerfrei ausbezahlt.

Die Fahrer der Bf, welche im Bereich der Auslieferung bzw. Be- und Abfüllung von Mineralöl mittels Tankwagen tätig sind, haben während des gesamten Arbeitstages vom Arbeitgeber bereitgestellte besondere Schutzkleidung zu tragen. Grundsätzlich verfügt jeder Mitarbeiter über fünf Garnituren an Arbeitskleidung, welche aufgrund der entstehenden Verschmutzungen mit Mineralöl ausnahmslos vom Arbeitgeber gereinigt werden. Eine Garnitur davon wird vom Mitarbeiter getragen, eine zweite wird als Reserve während der Arbeit für den Fall grober Verschmutzung mitgeführt und in der Regel befinden sich die drei weiteren Garnituren im Reinigungsprozess.

Die unter der von der Bf zur Verfügung gestellte Arbeitskleidung getragene Kleidung wird von der Bf weder bereitgestellt noch gereinigt.

Zusätzlich zur Arbeitskleidung müssen von den Mitarbeitern bei ihrer Tätigkeit Schutzhandschuhe getragen und zur Reinigung der Anschlüsse ein mehrfach am Tag zu wechselnder Putzlappen mitgeführt werden, um den groben Schmutz auf den Kontaktstellen zu vermindern.

Das typische Arbeitsbild eines Tankwagenfahrers besteht darin, dass zu Arbeitsbeginn oder bereits am Vortag die Betankung des Tankwagens im Firmenlager vorgenommen werden muss.

Je nach Art des Tankwagens hat das auf der Oberseite des LKWs (Top Loading) oder horizontal in der Mitte des LKWs (Base Loading) zu erfolgen. Dementsprechend muss der Tankschlauch entweder an den Tankwagen angeschlossen werden (Base Loading) oder dieser von oben in den Tankwagen eingeführt werden (Top Loading). Im Anschluss an die vollständige Betankung des LKWs verlässt der Mitarbeiter das Firmengelände, um mit seiner Tankladung diverse Kunden zu beliefern. Nach der Ankunft beim Kunden muss der Ölschlauch abgerollt und vom Tankwagen zum Anschluss des Kunden gezogen und dort angeschlossen werden. Die Anschlüsse befinden sich je nach Ausführung entweder im Keller des Kunden oder ebenerdig im Außenbereich. Der Befüllungs- bzw. Entleerungsvorgang des Heizöls wird mittels Funkfernbedienung gestartet. Während des Befüllens des LKWs bzw. der Heizöltanks bei den Kunden wurden keine Tätigkeiten vom Fahrer bzw. Zusteller durchgeführt.

Nach der Betankung beim Kunden wird der Tankschlauch wieder zum LKW gezogen und von dort aus aufgerollt. An den Anschlussstellen etwa austretendes Heizöl wird von den Zustellern mittels eines Lappens gereinigt.

An den beiden Tagen, an denen ein Zusteller und sein Mitfahrer auf seiner Zustelltour vom Prüfungsorgan begleitet wurde, wurden am 2.4.2019 sieben und am 3.4.2019 zehn Kunden mit Heizöl beliefert.

Aufzeichnungen darüber, dass die Heizölsteller während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sind, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken, wurden nicht vorgelegt.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den beiden vom Prüfungsorgan erstellten Niederschriften über die Schmutzzulagen anlässlich der Begleitung von Zustellern der Bf bei Heizöllieferungen mittels Tank-LKW an Kunden am 2. und 3.4.2019 samt den dabei erstellten Fotos, dem für 3.4.2019 von der Bf vorgelegten Beförderungspapier gemäß ADR Unterabschnitt 5.4.1 für den Straßentransport in Tankfahrzeugen, dem Aktenvermerk der Bf vom 11.4.2019, der Niederschrift über die Schlussbesprechung des Finanzamtes vom 9.8.2019, dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung des Finanzamtes vom 12.8.2019, dem Vorbringen der Bf in der Beschwerdeschrift und im Vorlageantrag sowie dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung und den in diesem Zusammenhang von der Bf vorgelegten Fotos samt dem vorgelegten Muster betreffend das Protokoll über Anlagemängel und Fahrerinformationen, das vom Zusteller für jeden Kunden ausgefüllt werden muss bzw. die entsprechenden Daten erfasst werden müssen.

Strittig ist, inwieweit die Tanklastwagenfahrer als Heizölsteller bei der Befüllung der Tank-LKWs auf dem Firmengelände und der anschließenden Zustellung von Heizöl an die Kunden

während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sind, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken.

Das Prüfungsorgan begleitete zwei Fahrer an zwei Tagen bei ihren Heizölzustellungen und zwar am 2.4.2019 und am 3.4.2019. An beiden Tagen wurden die Fahrer durch einen weiteren Mitarbeiter der Bf (lt. Protokoll des Prüfungsorgans war dies Dr. Kurt Remschnig, MOL HSE Manager) begleitet. Über die Begleitung der Zusteller wurde eine Niederschrift angefertigt, aus der die Abfahrts- und Ankunftszeiten in der Betriebsstätte sowie Ankunfts- und Abfahrtszeiten bei den Kunden zu ersehen sind. Am ersten Tag wurde an 7 Kunden am zweiten Tag an 10 Kunden Heizöl ausgeliefert. Bei allen Kunden wurde vermerkt: *„Tätigkeit während der Betankung. Es sind bei der Tanktätigkeit keine weiteren Nebenarbeiten notwendig. Die Kontrolle des Tankraums wurde vor Beginn der Betankung vorgenommen.“*

Am Beginn des ersten Tages wurde die Beladung des Tankfahrzeuges wie folgt dokumentiert: *„Dokumentation der Tätigkeit beim Beladen des Tankwagens. Bottom Loader LKW. Auf Grund der technischen Hilfsmittel zur Beladung des LKW (Schlauch waagrecht) keine erhebliche Verschmutzung der Arbeitskleidung.“* Nach dem vierten Kunden erfolgte am ersten Tag in der Zeit zwischen 10:05 Uhr und 10:45 Uhr eine erneute Beladung mit Heizöl am Firmengelände.

In der Niederschrift für den zweiten Tag wurde zur Beladung des LKW vermerkt: *„Dokumentation der Tätigkeit beim Beladen des Tankwagens. Top Loader LKW. Auf Grund der technischen Hilfsmittel zur Beladung des LKW (Betankung durch Anlage von oben) erfolgte keine erhebliche Verschmutzung der Arbeitskleidung.“* Auch am zweiten Tag erfolgte nach dem vierten Kunden in der Zeit zwischen 10:54 Uhr und 11:10 Uhr eine erneute Befüllung des LKW mit Heizöl an einer Ladestation.

An beiden Tagen wurde abschließend in der Niederschrift vermerkt, dass bei der Begleitung durch die GPLA Prüfer der gesamten Zustellungstour der beiden Fahrer keine erhebliche Verschmutzung der Arbeitskleidung festgestellt wurde. Ergänzend fertigten die Prüfungsorgane jeweils 27 Bilder an, mit denen die Tätigkeiten der Zusteller dokumentiert wurden.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wird ausgeführt, dass der Betankungs- und Entleerungsvorgang des LKW`s mittels Funkfernbedienung gestartet wurde. Die manuellen Tätigkeiten (z.B. den Tankschlauch vom LKW zum Tank des Kunden zu legen und diesen dort anzuschließen) waren weder auf eine Arbeitsstunde noch auf einen Arbeitstag bezogen überwiegend gegeben. Während des Füllens des LKW`s bzw. des Heizöltanks beim Kunden wurden keine Nebentätigkeiten vom Fahrer bzw. Zusteller durchgeführt.

Die Bf verweist auf die Judikatur bezüglich der Steuerfreiheit der Schmutzzulage bei Rauchfangkehrern, bei Fahrern von Entsorgungsdienstleistungsbetrieben und bei Arbeitnehmern, welche mobile WC-Anlagen auswechseln und entsorgen.

Ein Vergleich der Arbeitnehmer der Bf mit jenen Berufsgruppen, welche der genannten Judikatur zugrunde liegen, ergebe, dass der Grad der Verschmutzung als ähnlich anzusehen sei. Eine Anerkennung der Steuerfreiheit bei Rauchfangkehrern und die Aberkennung bei Fahrern von Tankwagen mit flüssigen Brennstoffen im Bereich des Mineralölhandels entbehre jedweder Grundlage. Dass man bei der Auslieferung von Mineralölen grundsätzlich einer stärkeren Schmutzbelastung ausgesetzt sei als im Einzelhandel, stehe auf Grund der kollektivvertraglichen Gewährung der Schmutzzulage außer Frage. Demnach sei die Gewährung der Schmutzzulage an die Tankwagenfahrer der Bf auch unter Berücksichtigung dieses Aspekts als gerechtfertigt anzusehen.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Umstand, dass die gegenständlichen Zusteller einer erblichen Verschmutzung im Sinne des § 68 EStG ausgesetzt sein können, weder im verwaltungsbehördlichen Verfahren (vgl. Bericht vom 12.8.2019) noch vom erkennenden Senat angezweifelt wird. Dass die von den Zustellern zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, wird durch dieses Vorbringen jedoch nicht nachgewiesen.

Die Zuerkennung einer Schmutzzulage an Tankwagenfahrer laut Kollektivvertrag deutet zwar darauf hin, dass diese Gruppe von Arbeitnehmern einer anderen Verschmutzung als übliche Handelsarbeiter ausgesetzt ist, sagt aber nichts darüber aus, in welchem zeitlichen Ausmaß eine mögliche erhebliche Verschmutzung im Sinne des § 68 EStG tatsächlich stattfindet und bedeutet auf Grund der eigenständigen gesetzlichen Regelung in § 68 EStG 1988 nicht gleichzeitig die Steuerfreiheit der gewährten Schmutzzulage.

In der Beschwerdeschrift wird weiters vorgebracht, dass die im Protokoll anlässlich der Begleitung eines Heizölzustellers festgehaltenen Ausführungen eine entsprechende Beurteilung der tatsächlichen Verschmutzung des Arbeitnehmers nicht zulassen würden. Darin sei zwar dokumentiert worden, wie lange der Mitarbeiter zu den einzelnen Kunden gefahren sei und wie viel Zeit er vor Ort verbracht habe. Betreffend die einzelnen Tätigkeiten seien jedoch keine hinreichenden Ausführungen zu entnehmen. Abschließend sei lediglich festgehalten worden, dass während der gesamten Zustellungstour keine erhebliche Verschmutzung der Arbeitsbekleidung festgestellt wurde. Die Tätigkeit des Tankvorganges, das Hantieren mit dem Tankschlauch, die Reinigung der Kontaktstellen, der Zustand der Handschuhe des Arbeitnehmers vor und nach dem Tankvorgang sei jedoch unzureichend bzw. nicht dargestellt worden.

Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass aus der Dokumentation der Tätigkeit der Zusteller mittels Fotos durch das Prüfungsorgan an beiden Tagen keine erhebliche Verschmutzung der Zusteller an ihrer Arbeitskleidung sowohl bei der Befüllung der Tankfahrzeuge auf dem Firmengelände (siehe die Fotos vom 2.4.2019, Nr 1-8, und vom 3.4.2019, Nr 25-27) als auch bei den

Tätigkeiten und der Befüllung der Tanks bei den Kunden erkennbar ist (siehe die übrigen Fotos). Aus den im Zuge der mündlichen Verhandlung von der Bf vorgelegten Fotos sind die bei der Tätigkeit der Zusteller möglichen und nicht weiter bestrittenen Verschmutzungen zu ersehen. Dass die Zusteller während der gesamten Arbeitszeit (ausgenommen die Fahrzeiten) überwiegend mit Arbeiten betraut sind, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken, kann daraus nicht abgeleitet werden.

Auch aus den in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Fotos ergibt sich nicht, dass die Zusteller im Zuge des Betretens der Tankräumlichkeiten überwiegend zwangsläufig erheblichen Verschmutzungen ausgesetzt sind, da aus den vorgelegten Fotos nicht zu ersehen ist, dass Keller- bzw. Tankräumlichkeiten überwiegend Verschmutzungen mit Staub, Mäusekot und Spinnweben aufweisen. Nachdem nach den Erfahrungen des täglichen Lebens Keller- und Tankräumlichkeiten auch in einem sauberen Zustand ohne Staub, Mäusekot und Spinnweben gehalten werden, stellen die vorgelegten Fotos keinen Nachweis dafür dar, dass die Zusteller überwiegend zwangsläufig derartigen erheblichen Verschmutzungen ausgesetzt sind.

So verhält es sich auch bezüglich des Vorbringens des Überkopfarbeitens bei den Heizölanschlüssen bei den Kunden. Aus der Fotodokumentation des Prüfungsorgans ist zu ersehen, dass es auch Anschlüsse gibt, die ebenerdig außerhalb der Kellerräumlichkeiten zu bedienen sind und somit eine Verschmutzung durch ab rinnendes Heizöl ausgeschlossen ist. Zudem verweist die Bf darauf, dass durch die Verwendung von Putzlappen das Abrinnen von Heizöl bei der Lösung der Verschlüsse verhindert wird.

Zum Nachweis des Überwiegens der erheblichen zwangsläufigen Verschmutzung der Zusteller bei ihrer Tätigkeit hat die Bf in der Beschwerde eine zeitliche Zusammenfassung der Tätigkeiten auf Grundlage des vom Prüfungsorgan anlässlich der Begleitung des Tankfahrzeuges am 3.4.2019 angefertigten Protokolls erstellt und vorgelegt. Daraus ergibt sich für diesen Tag eine Gesamtaufenthaltsdauer bei den Kunden (ohne Fahrzeit zu bzw. zwischen den Kunden) von 214 Minuten. Diese Zeit gliedert sich nach dem Vorbringen der Bf bei einer Durchflussmenge von 300 Liter pro Minute in eine reine Betankungszeit von 83,25 Minuten, von der Bf als „passive Arbeitszeit“ bezeichnet, und in eine Restzeit von 130,75 Minuten, von der Bf als „aktive Arbeitszeit“ bezeichnet, auf. Mit „passiver“ Arbeitszeit (39%) meint sie jene Zeit, die tatsächlich auf den reinen Tankvorgang entfällt, in der es offensichtlich zu keiner Verschmutzung der Zusteller kommen kann. In der „aktiven“ Arbeitszeit (61%) müsse der Mitarbeiter den Tankschlauch zum Anschluss des Kunden bringen, diesen entsprechend verankern sowie nachfolgend wieder entfernen und zum LKW zurückbringen.

Die Bf setzt die „aktive“ und „passive Arbeitszeit“ in ein Verhältnis zueinander und geht offensichtlich davon aus, dass alle Tätigkeiten in der „aktiven Arbeitszeit“ im überwiegenden Ausmaß von 61% der Aufenthaltsdauer beim Kunden zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung der Zusteller bewirken. Wie bereits ausgeführt, gibt es keine Beweise dafür,

dass die Kontrollen der Tankräumlichkeiten, das Ziehen des Tankschlauches zum Anschluss des Kunden und der Anschluss des Tankschlauches beim Heizöltank des Kunden, sowie der Abschluss des Tankschlauches und Zurückbringen und Aufrollen im LKW überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung des Zustellers bzw. seiner Kleidung führen. Die im Zuge der Begleitung zweier Zusteller an zwei Tagen erstellte Fotodokumentation durch das Prüfungsorgan belegen eindeutig, dass es zu keiner überwiegenden zwangsläufigen erheblichen Verschmutzung der Zusteller gekommen ist.

Aus dem von der Bf exemplarisch für den 3.4.2019 vorgelegten „Beförderungspapier“, aus dem der Name des Mitarbeiters, Datum des Arbeitsberichtes, Name und Adresse des Kunden, Ankunfts- und Abfahrtszeit und Abgabemenge in Liter zu ersehen sind, ergibt sich ebenfalls keine Möglichkeit der Beurteilung, dass die Zusteller einer überwiegenden zwangsläufigen erheblichen Verschmutzung ausgesetzt gewesen wären.

Es ist zu berücksichtigen, dass die Zusteller bei ihrer Tätigkeit die von der Bf zur Verfügung gestellte Arbeitskleidung zu tragen haben, die grundsätzlich vor der bei dieser Tätigkeit entstehenden üblichen Verschmutzung schützt. Dadurch, dass diese Arbeitskleidung von der Bf regelmäßig ohne Kostenbeteiligung der Zusteller gereinigt wird, entstehen den Zustellern keinerlei Aufwendungen. Eine fallweise Verschmutzung der unter der Arbeitskleidung getragenen privaten Kleidung kann mangels Überwiegens nicht zur Steuerfreiheit der ausbezahlten Schmutzzulage führen.

Aus der Fotodokumentation des Prüfungsorgans ist zu ersehen, dass die begleiteten Zusteller bei allen ihren Tätigkeiten Schutzhandschuhe getragen haben. Sollte es nach dem Vorbringen der Bf in der mündlichen Verhandlung vereinzelt Fälle geben, in denen die Verschlüsse nur mit der bloßen Hand bzw. den Fingern gelöst werden können und es dadurch zu Verschmutzungen mit Heizöl kommt, kann daraus nicht das zeitlich Überwiegen der zwangsläufigen erheblichen Verschmutzung abgeleitet werden.

Zum Vorbringen, dass es im Falle einer erheblichen Verschmutzung, z.B. beim Durchdringen des Heizöls durch die Arbeitskleidung, für die Zusteller keine Möglichkeit geben würde, ihre Arbeitskleidung zu wechseln, ist darauf hinzuweisen, dass für diesen Fall eine zweite Garnitur Arbeitskleidung vom Zusteller mitgeführt wird und weiters beim Auftanken des Fahrzeuges während der Tour es zudem die Möglichkeit einer Reinigung gibt, wenn dies beim Kunden nicht in ausreichendem Ausmaß möglich wäre. Das zeitlich überwiegende Ausmaß der erheblichen Verschmutzung wird auch durch dieses Vorbringen nicht nachgewiesen.

Aus den ergänzenden Angaben in der mündlichen Verhandlung, dass Leitungen für die Befüllung mit Heizöl undicht sein können und dies immer häufiger vorkommen würde, kann eine exakte Ermittlung des Überwiegens einer daraus resultierenden erheblichen Verschmutzung der Zusteller und ihrer Bekleidung ebenfalls nicht abgeleitet werden. Zudem

sollten derartige Mängel durch das verpflichtend zu erstellende Protokoll über den Zustand der Anlagen und die Weitergabe an die Kunden beseitigt werden.

Rechtsgrundlagen und Rechtliche Beurteilung

§ 68 EStG 1988 (Besteuerung bestimmter Zulagen und Zuschläge) lautet (auszugsweise):

- (1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.
- (2) Zusätzlich zu Abs. 1 sind Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat ...
- (3) Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfaßt werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern.
- (4) Als Überstunde gilt jede
- (5) Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind 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

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 (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) 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.

(6) Als Nachtarbeit ...

(7) Gemäß Abs. 1 bis 5 sind auch zu behandeln ...

(8) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind bei den im § 67 Abs. 11 genannten Personen unter Anwendung der Abs. 1 bis 6 zu versteuern, sofern auf Grund eines Vertrages über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen überprüft werden kann, dass die Voraussetzungen der Abs. 1 bis 6 vorliegen.

(9) Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des Abs. 5 Z 1 bis 6 vor, dass an Sonntagen regelmäßig Arbeitsleistungen zu erbringen sind und dafür ein Wochentag als Ersatzruhetag (Wochenruhe) zusteht, sind Zuschläge und Überstundenzuschläge am Ersatzruhetag wie Zuschläge gemäß Abs. 1 zu behandeln, wenn derartige Zuschläge für an Sonntagen geleistete Arbeit nicht zustehen.

Die oben genannten gesetzlichen Bestimmungen lassen unter Hinweis auf die Literatur und der dort genannten Judikatur (z.B. Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 68 Tz 11-12) als Voraussetzungen für die genannte Begünstigung die funktionelle Voraussetzung (Zahlung neben dem Grundlohn), die in § 68 definierte Arbeiterschwernis (materielle Voraussetzung), die formelle Voraussetzung (Zahlung aufgrund einer sogenannten lohngestaltenden Vorschrift iSd Abs. 5 Z 1 bis 6 oder Zahlung an alle oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern), den Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung und die Angemessenheit der Zulage ableiten. Die drei Grundvoraussetzungen (funktionell, materiell und formell) müssen kumulativ erfüllt sein; liegt nur eine Voraussetzung nicht vor, kommt eine Begünstigung nicht in Betracht (UFS 28.8.2006, RV/0569-I/04; UFS 14.2.2007, RV/0276-F/05; UFS 23.2.2010, RV/0457-F/09; vgl. auch Müller, ecolex 1995, 833).

Im gegenständlichen Fall ist begünstigte Auszahlung der Schmutzzulagen dahingehend zu prüfen, als sie den Arbeitnehmern deshalb gewährt wurden, weil die von ihnen zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgten, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirkt haben (materielle Voraussetzung).

Nach Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG 1988 § 68, Tz 27-28, sind Schmutzzulagen nach § 68 Abs. 5 erster Teilstrich begünstigungsfähig, wenn die „zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken“ (VwGH 7.5.2008, 2006/08/0225; UFS 26.6.2006, RV/0226-F/04; LStR 2002 Rz 1133). Solche Tätigkeiten sind beispielsweise: Arbeiten mit Teer, Arbeiten im Zusammenhang mit Tierkörperbeseitigung, Kesselreinigung, Staubeentwicklung, Verschlammung, Arbeiten am Schlachthof (weitere Beispiele siehe Tz 28, 34). Die Verschmutzung muss von außen einwirken; daher ist eine

Verschmutzung durch Schweißabsonderung nicht begünstigungsfähig (VwGH 10.5.1994, 91/14/0057; VwGH 14.9.2005, 2003/08/0266; VwGH 30.6.2009, 2008/08/0068; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0241; vgl. LStR 2002 Rz 1133). Eine Verschmutzung von nur geringen Teilen des Körpers und der Kleidung bewirkt dann eine Verschmutzung in erheblichem Maß, wenn der Schmutz nur schwer zu entfernen ist. Aber auch eine leichte Entfernbareit bewirkt dann eine erhebliche Verschmutzung, wenn während des gesamten Arbeitstags infolge ständiger Staub- oder Schmutzbelastung keine Möglichkeit zur Reinigung besteht (VwGH 16.2.1999, 96/08/0334; VwGH 30.1.2002, 99/08/0033). Die Verunreinigung erfüllt jedoch nicht den Tatbestand, wenn sich die Verschmutzung nach Arbeitsende entfernen lässt; maßgeblich ist in diesem Fall vielmehr, ob die zu leistenden Arbeiten überwiegend eine erhebliche und typische Verschmutzung bewirken (VwGH 30.6.2009, 2008/08/0068). Wesentliche Beurteilungskriterien sind der finanzielle Aufwand und der Zeitaufwand für die Reinigung (vgl. Zorn, RdW 2021, 579 [580]).

Zur Veranschaulichung wird auf die in dem vom VwGH als Auslegungsbehelf in seinem Erkenntnis vom 6.3.1984, 83/14/0095, bestätigten Erlass des BMF 7.9.1949, AÖF 1949/260, genannten Tätigkeiten verwiesen, für die eine Schmutzzulage gewährt werden kann:

a) Bei Arbeiten mit Teer, Holzzement, Dachpappe, Bitumen und sonstigen gekochten Massen (vgl. auch BFG 4.4.2017, RV/7100743/2012);

b) bei Arbeiten, die in erheblichem Ausmaße eine Berührung mit Rauch, Ruß oder Asche bedingen, wie beispielsweise Arbeiten in bereits benützten Rauchkanälen (VwGH 7.5.2008, 2006/08/0225); Ausbrennen; Untersuchen und Abziehen von Kaminen; Hantierungen an Kamintüren und in Selchen; Reinigung von Kesseln; Montage- und Reparaturarbeiten an Kesseln; Kesselheizung;

c) bei Arbeiten mit großer Staubentwicklung wie zB: Bedienung von Bruchzerkleinerungsmaschinen; Kohlenförderungen; Entladungen von Kohlen, Staubkohlen, Koks, Mul- und von Farbzusätzen; Schlackenabfuhr, Schlackenarbeiten in Kanälen und auf der Halde (zu Staubb Belastung vgl. auch VwGH 21.3.1995, 93/08/0006);

d) bei Arbeiten, die in erheblichem Maß mit einer Verunreinigung durch Öle oder Fett verbunden sind wie zB: Führen von Ölen; Wartung und Reinigung von Betriebsmitteln und Maschinen; Arbeiten an Öl-, Säure- und Fettanlagen, die bereits im Betrieb standen;

e) bei Arbeiten mit Müll jeglicher Art, mit Altöl in gebrauchten, schmutzigen, fettigen Behältnissen, mit Regenwasser vollgesogenem Sperrmüll, mit Biomüll, Altpapier, Gewerbemüll angefüllten Containern, händisches Reinigen von Müllwägen, Schläuchen und Container mit Fraktionen diversen Mülls und Restanhäufungen durch Nässe (vgl. VwGH 25.11.2009, 2007/15/0124);

f) sonstige Arbeiten, die in erheblichem Maß mit einer Verschmutzung verbunden sind, wie zB bei Haut- und Darmbearbeitung im Fleischergewerbe; bei Wagenwaschungen; bei Reinigung von Klosetten und Senkgruben.

Unter Punkt d.) werden Arbeiten, die in erheblichem Maß mit einer Verunreinigung durch Öle oder Fett verbunden sind, wie zB: Führen von Ölen, genannt. Im gegenständlich zu beurteilenden Fall wird Heizöl von den Fahrern in Heizöllagern in die dafür vorgesehenen Tankwagen aufgenommen und dann an die einzelnen Kunden ausgeliefert.

Auf Grund dieser Judikatur schließt sich der erkennende Senat der vom Finanzamt vertretenen Ansicht, dass die Tätigkeit der Heizölkusteller mit einer zwangsläufig erheblichen Verschmutzung verbunden sein kann, an.

Im Hinblick darauf, dass bei den Tätigkeiten der Heizölkusteller es grundsätzlich zu Verunreinigungen in einem erheblichen Ausmaß kommen kann, gilt es die weitere Voraussetzung zu prüfen, nämlich, dass die Kusteller tatsächlich während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sind, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 10. Mai 1994, 91/14/0057, mwN).

Die Bf verweist idZ auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.4.1998, 97/13/0163, in dem ausgesprochen wurde, dass Hilfstätigkeiten, wie notwendige Fahrten zu bzw. zwischen verschiedenen Tätigkeitsorten, die Zuordnung der Tätigkeit insgesamt zu den begünstigten Arbeiten nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 nicht hindern. Das bedeutet, dass die für Fahrzeiten gezahlten Schmutzzulagen nicht für tatsächlich geleistete Arbeiten gezahlt wurden, die eine erhebliche Verschmutzung bewirken. Wenngleich die Fahrzeiten demgemäß nicht Bestandteil der gesamten Arbeitszeit für die Beurteilung des Überwiegens der Arbeiten, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken, sind, ist die in § 68 EStG 1988 normierte Steuerbegünstigung auf die für die Fahrzeiten ausbezahlten Schmutzzulagen nicht anwendbar.

Im gegenständlichen Fall wurde laut Protokoll des Prüfungsorgans iZm der Begleitung eines Heizölkustellers der Bf eine Fahrzeit von ca. 32%, also rund einem Drittel der gesamten Arbeitszeit, ausgewiesen. Nach Ansicht der BF spiegelt dieses Verhältnis erfahrungs- und informationsgemäß den Arbeitsalltag realitätsnah wider.

Das bedeutet, dass für die Beurteilung des zeitlichen Überwiegens der Arbeiten, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken, ca. zwei Drittel der Arbeitszeit der Kusteller heranzuziehen ist. Nach den Ausführungen der Bf gliedert sich diese Arbeitszeit in eine „passive“ Arbeitszeit für die Zeit der Befüllung der Heizöltanks und Überwachung der Befüllung

bei den Kunden in Höhe von ca. 39% und in eine „aktive“ Arbeitszeit für die Befüllung der Tankwagen in den Tanklagern, der Kontrolle der Tankräume, dem Verbringen des Tankschlauches zum Anschluss, dem Anschließen des Tankschlauches am Befüllstutzen sowie umgekehrt nach erfolgter Betankung den Tankschlauch abschließen, den Tankschlauch zum Tankwagen bringen und dort verstauen. Weiters muss die Rechnung oder der Lieferschein und das Protokolls über den Zustand der Tankanlage erstellt werden. Die „aktive“ Zeit beläuft sich auf ca. 61 %.

Der Ansicht der Bf, dass die Zusteller in der gesamten „aktiven“ Arbeitszeit mit Tätigkeiten betraut sind, die zu einer erheblichen Verschmutzung führen, kann der erkennende Senat nicht folgen. Aus den beiden Berichten und der Fotodokumentationen des Prüfungsorgans anlässlich der Begleitungen von Heizölzustellern lässt sich nicht erkennen, dass die Zusteller bei den einzelnen Tätigkeiten in der „aktiven“ Arbeitszeit in einem überwiegenden Ausmaß einer erheblichen Verschmutzung ausgesetzt gewesen wären. Zur verlässlichen Beurteilung der einzelnen Arbeitsschritte und dem überwiegenden Ausmaß der zwangsläufigen Verschmutzung der Zusteller und ihrer Arbeitsbekleidung während der Ausübung dieser Arbeitsschritte hätte es zum Nachweis des Vorbringens der Bf konkreter Aufzeichnungen bedurft.

Der Hinweis auf die Judikatur bezüglich der Steuerfreiheit der Schmutzzulage bei Rauchfangkehrern, bei Fahrern von Entsorgungsdienstleistungsbetrieben und bei Arbeitnehmern, welche mobile WC-Anlagen auswechseln und entsorgen, kann daran nichts ändern.

Wenn die Bf bemängelt, dass es nicht sachgerecht sei, von den Zustellern minutiöse Aufzeichnungen zu verlangen, wenn diese vom Prüfer ebenfalls nicht erfolgt seien, ist darauf hinzuweisen, dass nach der Judikatur des VWGH (vgl. hierzu das Erkenntnis des VWGH vom 10. März 1994, 93/15/0172, mwN) die Abgabenbehörde nicht gehalten ist, von sich aus Ermittlungen anzustellen, wenn es der Abgabepflichtige verabsäumt, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann diese geleistet wurden.

In Anwendung der gesetzlichen Bestimmung des § 68 EStG 1988 und der hierzu ergangenen Judikatur mussten die Beschwerden vom erkennenden Senat aus den vorgenannten Gründen abgewiesen werden. Auf die Angemessenheit der ausbezahlten Schmutzzulage war aufgrund des Nichtvorliegens der materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht näher einzugehen. Zur Veranschaulichung werden diesem Erkenntnis die Fotodokumentationen des Prüfungsorgans vom 2. und 3.4.2019 sowie die von der Bf im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegten Fotos beigelegt.

Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 30. Juni 2023