

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ralf Schatzl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ebner Aichinger Guggenberger Rechtsanwälte GmbH, Sterneckstraße 35, 5020 Salzburg, über die Beschwerden vom 22. November 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 29. Oktober 2024 betreffend Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2019 bis 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Haftungsbescheide für Lohnsteuer 2019, 2020, 2021, 2022 und 2023 werden abgeändert:

Die Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Beschwerdeführerin haftet beträgt

für 2019: € 3.230,36 (€ 1.527,36 zuzüglich LSt aus der Selbstanzeige = € 1.703,00);
für 2020: € 5.482,06 (€ 3.645,06 zuzüglich LSt aus der Selbstanzeige = € 1.837,00);
für 2021: € 4.052,71 (€ 2.239,71 zuzüglich LSt aus der Selbstanzeige = € 1.813,00);
für 2022: € 6.013,78 (€ 4.357,78 zuzüglich LSt aus der Selbstanzeige = € 1.656,00);
für 2023: € 4.568,39 (€ 2.720,39 zuzüglich LSt aus der Selbstanzeige = € 1.848,00);

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der BF fand im Jahr 2024 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über die Jahre 2019 bis 2023 statt. Vor dem Beginn der Prüfung brachte die BF durch ihre steuerliche Vertreterin eine Selbstanzeige ein in der sie offenlegte, dass bei der Abfuhr der Lohnabgaben auf Grund von Pensionierungen in der Lohnverrechnung ein Fehler dahingehend passiert sei, dass bei den von der BF zum Teil steuerfrei ausbezahlten Schmutzzulagen für die Servicetechniker entgegen den Feststellungen bei der letzten GPLA-Prüfung der versteuerte

Anteil der Zulage für die Urlaubzeit der betroffenen Mitarbeiter zu gering erfasst worden sei. Die davon betroffenen Servicetechniker und deren Schmutzzulagen legte die BF offen, die daraus resultierenden Abgabebeträge zahlte die BF ein.

Bei der verfahrensgegenständlichen Prüfung versagte die Prüferin neben anderen, im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Feststellungen den von der BF zum Teil steuerfrei ausbezahlten Schmutzzulagen für Servicetechniker in den Werkstätten die Steuerfreiheit zur Gänze, da den Arbeitnehmern vom Dienstgeber die Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt werde, die Reinigungskosten dieser Kleidung vom Arbeitgeber getragen würden und die Verschmutzungen am Körper sich aufgrund der Arbeitskleidung nur an den Händen und Unterarmen und eventuell im Gesicht ergeben würden. Dafür würden den Arbeitnehmern Waschgelegenheiten zur Verfügung gestellt und es entstehe den Arbeitnehmern kein abzugeltender Aufwand. Ein Duschen des Körpers nach der Arbeit sei der Privatsphäre zuzurechnen, daraus könne kein Anspruch auf eine steuerfreie Schmutzzulage abgeleitet werden.

Gleiches gelte auch für Servicetechniker im Außendienst, deren Schmutzzulagen von der BF ebenfalls zum Teil steuerfrei belassen worden waren.

Gegen die am 29.10.2024 ergangenen Bescheide über die Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2019 bis 2023 erhob die BF durch ihren im Rechtsmittelverfahren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Beschwerde, beantragte die Abänderung der Haftungsbescheide für Lohnsteuer der Jahre 2019 bis 2023 um die vom FAG als steuerpflichtig behandelten Schmutzzulagen der Servicetechniker und führte dabei aus, dass die [Körper]reinigung laut dem anzuwendenden KV der Metallindustrie für Arbeiter kein Teil der Arbeitszeit sei und die Arbeitnehmer nicht berechtigt wären, die zur Verfügung gestellten Duschen in der Arbeitszeit zu nutzen. Für die Körperpflege sei ein Zeitaufwand von 15 Minuten täglich anzusetzen, was durch die angeschlossene Stellungnahme des Zentrums für Sicherheitstechnik belegt werde. Dabei ergebe sich bei einem durchschnittlichen Arbeitslohn von € 20,97 je Stunde, ein Betrag von € 104,85 je Monat bei 20 Arbeitstagen im Monat. Zudem sei ein Mehraufwand für (nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte) Pflegeprodukte i.H.v. € 20,08 pro Monat zu berücksichtigen. Es sei richtig, dass keine Aufzeichnungen zur Arbeit der Mitarbeiter bei der Wartung von Kränen und Staplern, die vom FA für die Schmutzzulage verlangt worden seien, vorliegen würden. Das Vorliegen der Voraussetzungen könne jedoch auch auf andere Art und Weise nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden, was allenfalls Wege der Schätzung zu berücksichtigen sei. Dabei sei es glaubhaft und wirklichkeitsnahe, dass es sich bei der Arbeit der Servicetechniker um Tätigkeiten handle, bei der eine Verunreinigung durch Öle, Fette, Schmiermittel, Betriebsmittel und dergleichen mehr anfalle. Dazu legte die BF weitere Beweismittel vor und beantragte die Einvernahmen von Zeugen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.12.2024 wies das FAG die Beschwerde als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen aus, dass für die Überprüfung der zeitlichen Komponente vom Steuerpflichtigen mittels Aufzeichnungen nachgewiesen werden müsse, um welche Arbeiten es sich den einzelnen Arbeitnehmer bzw. Arbeitnehmerinnen konkret gehandelt habe und wann diese Arbeiten geleistet wurden. Nach den Feststellungen der Prüferin sei davon auszugehen, dass die Verschmutzungen aufgrund der Arbeitskleidung an den Händen und Unterarmen und eventuell im Gesicht vorliegen würden. Ein Duschen des Körpers resultiere daher nicht aus der Verschmutzung des Körpers bei der Erbringung der gegenständlichen Arbeitsleistung, da die Arbeitsbedingungen aufgrund der Arbeitskleidung eine umfassendere Reinigung als die der Hände, der Arme und des Gesichtes nicht erforderlich machten. Ein Duschen sei daher im gegenständlichen Fall der Privatsphäre zuzurechnen.

Daher könne daraus kein Anspruch auf die Steuerfreiheit der Zulagen abgeleitet werden, da es schon an der Voraussetzung der Steuerfreiheit der gewährten Schmutzzulage, nämlich der zwangsweisen erheblichen Verschmutzung am Körper, fehle. Das Duschen diene vor allem dem Reinigungsbedürfnis des Mitarbeiters. Zudem sei im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung auch festgestellt worden, dass das Beseitigen der Verschmutzungen an Händen und Unterarmen schon mehrmals während der Arbeitszeit durch die zur Verfügung gestellten Handwaschbecken und Spezialreinigungsmittel bei Toilettengängen bzw. der Einnahme von Mahlzeiten erfolge. Die Zeiten würden auch nicht als Pausenzeiten gewertet. Nichts anderes könne daher auch für das Reinigen der Hände am Ende der Arbeitszeit gelten. Auch dieses Reinigen der Hände, das Waschen mit den zur Verfügung gestellten Spezialreinigungsmitteln im Handwaschbecken am Ende der Arbeitszeit rechtfertige keinen abzugeltenden Aufwand des Arbeitnehmers in Bezug auf die Gewährung bzw. die Angemessenheitsprüfung einer steuerfreien Schmutzzulage. Selbst wenn Waschzeiten nicht vom Arbeitgeber angeordnet würden, könnten diese dennoch als Arbeitszeit zu qualifizieren sein, wenn es aus hygienischen Gründen erforderlich sei. Eine solche Erforderlichkeit liege nicht vor, wenn die Hygienemaßnahmen lediglich zur Herstellung persönlicher Hygienestandards der Arbeitnehmer dienten. Duschen und Waschen stellten dann Arbeitszeit dar, wenn dies angeordnet würde oder aus hygienischen Gründen erforderlich sei.

Darauf beantragte die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Bei dem am 15.07.2026 vor Ort an der Zentralwerkstätte durchgeführten Erörterungstermin wurde neben einer Abklärung der Bemessungsgrundlagen auch ein Ortsaugenschein durchgeführt, bei dem die Prokuristen des Unternehmens im Zuge des Ortsaugenscheines im laufenden Betrieb nochmals die Arbeitsabläufe beschrieben, Arbeitsabläufe und die Verschmutzung der Arbeitnehmer vor Ort in Augenschein genommen wurde, der Aufgabenbereich der Servicetechniker erläutert wurde und die Parteien nochmals ihre Standpunkte und ihre Rechtsansichten erläuterten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die BF führt u.a. die Wartung von Kränen, die auf LKW's montiert sind und von Staplern durch. Diese erfolgt in den eigenen Werkstätten und zum Teil durch Servicemitarbeiter im Außendienst vor Ort bei Kunden (hauptsächlich bei Staplern).

Die im GPLA Prüfungsbericht vom 29.10.2024 unter dem Punkt Schmutz- Erschwernis und Gehaltzulage 2019, 2020, 2021, 2022 und 2023 angeführten Mitarbeiter sind in den drei Bereichen (Kranwerkstatt, Staplerwerkstatt und Service von Staplern im Außendienst) tätig und übten ausschließlich die unten beschriebenen Tätigkeiten in den im Prüfungsbericht angeführten Zeiträumen aus. Sie erhielten dafür von der BF in den Monaten ihrer Tätigkeit in diesen Bereichen die lt. Kollektivvertrag vorgesehenen Schmutzzulagen, die überwiegend steuerfrei behandelt worden waren und darüber hinaus für die Urlaubszeit einen als steuerpflichtig behandelten Teil der Zulage erhielten. Mit Selbstanzeige vom 16.05.2024 erhöhte die BF den als steuerpflichtig behandelten Teil der Zulage für Urlaube und sonstige Abwesenheiten.

Die vom FAG im Prüfungsbericht steuerpflichtig behandelte Schmutzzulage umfasste jedoch die gesamten von der BF ursprünglich als steuerfrei behandelte Zulagenteile. Damit wurde auch der weitere Zulagenteil für Urlaubszeiten und sonstige Abwesenheiten von der Versteuerung durch das FAG umfasst, der in der Selbstanzeige von der BF offengelegt und als steuerpflichtig behandelt wurde und für den die BF im Zuge der Selbstanzeige die Lohnsteuern bezahlt hatte. Die von der BF für diesen Teil bereits bezahlten Lohnabgaben wurden am Finanzamtskonto separat verbucht und weder in der Darstellung der einzelnen Dienstnehmer im Prüfbericht noch in der (Verminderung der) Höhe der Lohnsteuernachforderung der nach der Prüfung ergangenen Lohnsteuerhaftungsbescheide für 2019 bis 2023 berücksichtigt.

Die BF zahlte den ihr vorgeschriebenen Haftungsbetrag für Lohnsteuer aus der GPLA Prüfung in voller Höhe ein. Die Behörde buchte nach dieser Einzahlung die bereits bezahlten Beträge aus der Selbstanzeige dem Abgabekonto der BF gut, wodurch ein Abgaben Guthaben der BF entstand.

Mitarbeiter der BF, die als Servicetechniker in den Bereichen Kranwerkstatt, Staplerwerkstatt und Service von Staplern im Außendienst tätig sind, haben den folgenden Tagesablauf und übten in den Jahren 2019 bis 2023 ausschließlich folgende Tätigkeiten aus.

Tagesablauf für Mitarbeiter, die Wartungsarbeiten in der Werkstatt durchführen:

Der Mitarbeiter stempelt nach dem Betreten des Betriebes am Touchdisplay seine Anwesenheit ein. Bei der Personalzeiterfassung ist jeweils eine Rundung von 6 Minuten

Schritten hinterlegt – diese 6 Min werden als Puffer zum Umziehen (von Privatkleidung auf die Arbeitskleidung) sowie als Wegzeit zum konkreten Arbeitsplatz herangezogen. Tagsüber erfolgen verschiedene Arbeiten im Bereich von Service, Wartung, Reparatur etc.,

In der Kranwerkstatt werden von den Mitarbeitern folgende Tätigkeiten ausgeführt:

-zum Überprüfen eines Krans zB auf Haarrisse am Grundgestell muss das Gerät zuerst von Schmutz und Öl befreit werden. Dafür werden teilweise völlig verschmutzte Fahrzeuge mittels Hochdruckreiniger manuell gereinigt.

-Abdichten von Zylindern, Absmieren des Geräts, Überprüfung der Dichtheit aller Schläuche („Hydraulische Tätigkeiten“)

-Einbauen und Anschließen der Hydraulikpumpe bei neuen Geräten, Tätigkeiten beim Fahrzeug – Anbindung zum Getriebe; dabei ist ein Kontakt mit Öl nicht zu vermeiden

-Bewegliche Bauteile am Kran müssen nach einer Wartung oder einer Reparatur immer mit Industriefett geschmiert werden

-Mehr als 90 % der Reparaturen betreffen Hydraulikanlagen, wobei ein Kontakt mit Ölen und Fetten unvermeidbar ist.

-Tauschen von Platinen oder Überprüfungen am CAN-Bus System („Elektrische Tätigkeiten“). Diese Arbeiten finden oftmals unter dem Lkw-Chassis in direktem Kontakt zu Motor- oder Getriebeöl statt. Im Zuge elektrischer Arbeiten bzw. beim Einstellen des Krans besteht somit immer wieder Kontakt zum Gerät und damit Kontakt zu beweglichen Teilen (gefettet) oder Ölen.

-Nach jeder Kraneinstellung müssen der Rücklauffilter sowie der Druckfilter erneuert werden

-Zusammengefasst ist, sobald ein Mitarbeiter mit einem Kran (egal ob Holzkran, Ladekran oder Abroll- bzw. Absetzkipper) bzw. mit dem damit verbundenen Lkw in Kontakt kommt, fast in jedem Fall mit Kontakt zu Öl bzw. Fetten zu rechnen. Bei schlechter Witterung (Regen) sind durch das „Verwaschen“ von Öl und Fetten auch Teile des Lkws bzw. des Krans betroffen, die normalerweise nicht verschmiert oder verfettet gewesen wären.

-Ein mehrfaches Reinigen von Händen und Gesicht während des Tages ist nicht nur bei Essenspausen oder Toilettengängen notwendig, eine Reinigung ist auch vor Schweißarbeiten, die bei Reparaturarbeiten durchgeführt werden, notwendig. Zudem besteht Feinstaubbelastung bei Schleiftätigkeiten, Schweißrauch, es sind Arbeiten an verschmutzten Fahrzeugen durchzuführen.

Der Zeiteinsatz der Mitarbeiter verteilt sich wie folgt:

Aufgaben direkt beim Gerät (mit direktem Kontakt zum Kran und/oder dem Lkw bzw. dem Hydrauliksystem) 40 %

Vorbeugende Service- und Wartungsarbeiten der Kräne (Schmierstellen von altem Fett befreien und neu schmieren, sämtliche Öle ablassen und neu füllen, Ölfilter erneuern) 40 %

Elektrische Arbeiten samt Kraneinstellung 5 %

Reinigungstätigkeiten des Arbeitsplatzes (Befreiung der Werkzeuge von Fetten und Ölen, Reinigen des Werkstattbodens) 15 %

In der Staplerwerkstatt werden von den Mitarbeitern folgende Tätigkeiten ausgeführt:

-Durchführen von aufwendigeren Reparaturen, die vor Ort nicht durchgeführt werden können:
zB Reparaturen am Motor, Getriebe

-Installation von zB hydraulischen Hubgerüsten bzw. Zinkenverstellern, Seitenschiebern, Klammergabeln, Kistendrehgeräten, Teleskopgabeln etc.

-Dabei ist der Mitarbeiter in der Staplerwerkstatt während eines normalen Arbeitstages ständig mit diversen Ölen, Fetten und verschmutzten Teilen in Kontakt.

Der Zeiteinsatz der Mitarbeiter verteilt sich wie folgt:

Installation von diversen hydraulischen Anbaugeräten, die nicht vom Hersteller geliefert werden (direkter Kontakt zum Stapler, einem Anbaugerät oder der hydraulischen Versorgung)
50 %

Aufwendigere Reparaturen (zB am Motor, Getriebe oder an der hydraulischen Versorgung)
25 %

Elektrische Arbeiten inkl. des Kontaktes mit Batteriesäure bzw. bei Ein- und Ausbau Kontakt mit Fetten und Ölen 10 %

Reinigungstätigkeiten des Arbeitsplatzes (Befreiung der Werkzeuge von Fetten und Ölen, Reinigung des Werkstattbodens) 15 %

Die mobilen Servicemitarbeiter führen hauptsächlich an Staplern folgende Tätigkeiten aus:

-Regelmäßige und wiederkehrende Servicearbeiten am gesamten Gerät beim Kunden (Antrieb, Getriebe, Anbaugeräte). Die Geräte sind immer schmutzig und werden vor den Arbeiten nicht gereinigt. Damit sind Servicemitarbeiter ab Beginn der Arbeiten dem Schmutz ausgesetzt. Zudem sind bei den Kunden oft keine Hebebühnen vorhanden. Die Arbeiten des Servicetechnikers müssen dann am Boden mittels eines mobilen „Hebers“ ausgeführt werden.

-Bei diesen Servicetätigkeiten vor Ort müssen die Geräte immer entfettet, geschmiert und gefettet werden

-Weitere Beispiele für Arbeiten am Gerät sind die Erneuerung der Lenkung oder des Hubgerüsts – Ausbau und Neuinstallation (Hydrauliköl), Motorwechsel (Motoröl), Getriebewechsel (Getriebeöl)

- Hydrauliköl ist notwendig, um alle Funktionen des Staplers zu nutzen – es gibt oft undichte Leitungen (austretendes Öl), bewegliche Teile mit Fettung etc.

Der Zeiteinsatz der Mitarbeiter verteilt sich wie folgt:

Reparaturen und Aufgaben direkt beim Gerät (mit direktem Kontakt zum Stapler, einem Anbaugerät oder der hydraulischen Versorgung) 35 %

Vorbeugende Service- und Wartungsaufgaben beim Stapler oder Lagertechnik (Ölwechsel, Ölfilter tauschen, Schmierstellen von Fett befreien und wieder neu einfetten) 35 %

Elektrische Arbeiten inkl. des Kontaktes mit Batteriesäure bzw. bei Ein- und Ausbau Kontakt mit Fetten und Ölen 15 %

Reinigungstätigkeiten des Arbeitsplatzes beim Kunden sowie Befreiung der Werkzeuge von Fetten und Ölen) 15 %

Eine teilweise massive Verunreinigung des Bodens am Arbeitsplatz durch diese Betriebsmittel muss durch die Aufbringung von Bindemitteln eingedämmt werden und der Boden muss in weiterer Folge gereinigt werden.

Bei allen drei Gruppen von Tätigkeiten liegt nicht nur eine Verschmutzung der Hände, der Unterarme und des Gesichtes vor. Eine Verschmutzung der Arbeitskleidung mit Ölen, Fetten und Schmiermitteln ist ebenso wenig zu vermeiden, wie die Verunreinigung der Hände und des Gesichtes mit diesen Betriebsmitteln. Diese Verschmutzung haftet der Arbeitskleidung nicht nur an, die Verschmutzung mit Ölen, Fetten und Schmiermitteln geht durch die Arbeitskleidung sowohl am Oberkörper als auch an den Beinen hindurch.

Für Arbeitszwecke (z.B. Schweißarbeiten) oder vor Pausen muss während des Tages mehrmals eine Reinigung von Händen, Armen etc. erfolgen, da die Verschmutzung bei der Arbeit wiederkehrend auftritt.

Am Ende des Arbeitstages erfolgt beim Verlassen des Arbeitsplatzes ein Ausstempeln beim Touchdisplay. Das Umdressieren und die Körperreinigung der Mitarbeiter erfolgen nicht mehr in der Arbeitszeit.

Auf Grund der oben beschriebenen intensiven Verschmutzung der Arbeitskleidung ist es am Ende des Arbeitstages notwendig, eine gründliche Ganzkörperreinigung (Dusche) vorzunehmen. Diesbezüglich sind überwiegend Spezialkörperpflegemittel einzusetzen, um nicht leicht löslichen öligen oder fettigen Schmutz zu entfernen.

Die Dauer dieses Vorganges beträgt rund 15 Minuten (täglich). Auch diese Ganzkörperreinigung findet außerhalb der Arbeitszeit statt. Für diese Ganzkörperreinigung werden dem Mitarbeiter keine Wasch- und Pflegeprodukte zur Verfügung gestellt.

Die Körperreinigung ist nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages für Arbeiter in der Metallindustrie nicht Teil der Arbeitszeit.

Die kollektivvertraglich geregelten Schmutzzulagen hat die BF in ihrer Lohnverrechnung nach individuellen Kriterien (Grundlohn zuzüglich Anzahl der geleisteten Überstunden) berücksichtigt und ausbezahlt und (unter Berücksichtigung der Ausführungen der Selbstanzeige) in einem zutreffenden Anteil für durchschnittlich anfallende Urlaube und Krankenstände der Steuerpflicht unterworfen.

2. Beweiswürdigung

Der Aufgabenbereich der BF betreffend die in Frage stehenden Wartungsarbeiten an Kränen und Staplern ergibt sich aus den von der BF im GPLA-Prüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen. Das BFG folgt dieser unstrittigen, von beiden Parteien des Verfahrens als zutreffend bezeichneten Darstellung des Aufgabenbereiches.

Die Höhe der ausbezahlten Zulagen und deren (ursprünglich) angesetzter Teil ergibt sich aus Beispielen, die die BF im Zuge des Ortsaugenscheines vorlegte. Dass die Prüferin die von der BF in der Selbstanzeige (zusätzlich) bereits als steuerpflichtig behandelten Teile der Zulage bei der Vorschreibung nicht berücksichtigte ergibt sich aus den Auskünften der Verfahrensparteien.

Der Einsatzbereich der in Frage stehenden Mitarbeiter wurde – ebenso wie die Höhe der ursprünglich steuerfrei ausbezahlten und von der GPLA-Prüfung versteuerten Zulagen von beiden Verfahrensparteien bestätigt. Das BFG folgt diesem unstrittigen Sachverhalt ebenso wie dem nach der Selbstanzeige unstrittigen Ansatz von Anteilen der Schmutzzulagen, die auf Urlaubszeiten und Krankenstände entfallen.

Der Aufgabenbereich und die beschriebenen Tätigkeiten der Servicemitarbeiter, die zu einer Verschmutzung der Mitarbeiter führen, die prozentuelle Verteilung auf die einzelnen Tätigkeitsbereiche und die ausschließliche Tätigkeit in diesen Bereichen ergibt sich aus den Ausführungen der BF im Verfahren, den Darstellungen der beiden Prokuristen der BF beim Ortsaugenschein, die auch von Seiten der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen wurden, weswegen das BFG diesen Ausführungen der BF folgt.

Das BFG sieht es bereits aufgrund des Ortsaugenscheines und der Ausführungen der Parteien auch ohne weitere Aufzeichnungen der BF als erwiesen an, dass der Tagesablauf aller Mitarbeiter im Servicebereich den beschriebenen Abläufen folgt und somit alle Servicemitarbeiter in jedem der drei Bereiche während der gesamten Arbeitszeit die oben beschriebene vergleichbare Tätigkeit ausüben, die zu der dargestellten Verschmutzung der Arbeitskleidung und am Körper führt.

Die intensive Verschmutzung der Arbeitskleidung mit Ölen, Fetten und Betriebsmitteln ergibt sich entgegen den in der BVE angeführten Feststellungen der Prüferin sowohl aus der im Akt erliegenden Bestätigung des sicherheitstechnischen Zentrums und den dieser Bestätigung beigelegten bildlichen Darstellungen, den dazu erteilten Auskünften der beiden Prokuristen des Unternehmens und den mit den bildlichen Darstellungen der Bestätigung des sicherheitstechnischen Zentrums übereinstimmenden Ergebnissen des Ortsaugenscheines. Aufgrund dieser Beweisergebnisse ist es für das BFG offensichtlich, dass derartige Verschmutzungen selbst bei einer dafür geeigneten Arbeitskleidung diese durchdringen und bis zum Arbeitsende der Haut der Mitarbeiter anhaften. Es ist nach der festen Überzeugung des BFG nicht zumutbar, mit dieser Verschmutzung, die entgegen den Ausführungen der belangten Behörde regelmäßig nicht nur Hände, Unterarme und Gesicht, sondern auch den Rumpf und die Beine der Mitarbeiter betrifft, ohne gründliche Reinigung am ganzen Körper wieder die Privatkleidung anzuziehen.

Festzuhalten ist auch, dass das Beseitigen der Verschmutzungen an Händen und Unterarmen schon mehrmals während der Arbeitszeit kein Argument dafür darstellen kann, dass nur eine Verschmutzung von Händen, Unterarmen und Gesicht vorliege.

Es ist nachvollziehbar, dass es in den betroffenen Werkstätten, die von der BF beschriebenen Arbeiten gibt, vor denen es notwendig ist, sich (auch mehrmals am Tag) die Hände zu waschen, da bei derartigen Arbeiten, wie zB Schweißarbeiten am Kran/Stapler die Verunreinigung der zu bearbeitenden Metalle durch Fette oder Schmiermittel zwingend vermieden werden muss. Dies ist arbeitstechnisch notwendig und ist nicht mit einer (notwendigen) Körperreinigung am Ende des Arbeitstages zu vergleichen.

Die Reinigung des Gesichtes und der Hände vor einer Arbeitspause, bei der zB Essen oder Getränke zu sich genommen werden, ist wohl ebenso nachvollziehbar.

Gegen die Darstellung der belangten Behörde, dass die vollständige Körperreinigung nach Arbeitsende entgegen der Darstellung der BF noch Arbeitszeit wäre, spricht zunächst der tatsächliche Ablauf der Arbeitstage, bei denen eine Körperreinigung erst nach dem „Ausstempeln“ erfolgt und somit nicht auf das Zeitguthaben angerechnet wird.

Es kann entgegen der Meinung der belangten Behörde aus dem KV der Arbeiter in der Metallindustrie auch nicht abgeleitet werden, dass derartige Körperreinigungstätigkeiten

zwingend Dienstzeit wären. Der Kollektivvertrag für Arbeiter in der Metallindustrie nennt lediglich das „Reinigen“ von Werkstätten (Punkt VI Z. 12) und Maschinen (Punkt XII, Z 17) als Teil der Arbeitszeit, die Reinigung des Körpers von einer durch die Arbeit verursachten Verschmutzung wird nicht erwähnt. Die Verschmutzung am Körper wird nur im Zusammenhang mit der Höhe der dafür gebührenden Schmutzzulage (Punkt XIV Z.1) angesprochen. Das BFG folgt daher sowohl auf Grund der faktischen Gegebenheiten als auch auf Grund der kollektivvertraglichen Regelungen der BF dahingehend, dass die Körperreinigung in der Freizeit erfolgt.

Ein Zeitaufwand von 15 Minuten für die aus Sicht des BFG notwendige Körperpflege inklusive Duschen am Ende des Arbeitstages erscheint glaubhaft.

Die Höhe der ausbezahlten Schmutzzulage je Servicemitarbeiter ergibt sich ebenso wie der Anteil, der Tage, an denen sich Mitarbeiter durchschnittlich im Urlaub oder im Krankenstand befinden aus dem Vorbringen der BF im gegenständlichen Verfahren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

Gemäß § 68 Abs. 1 EstG 1988 idF BGBl. I 53/2013 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge im verfahrensgegenständlichen Zeitraum insgesamt bis € 360,00 monatlich steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 5 EstG 1988 idF BGBl. I 53/2013 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen 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. Die Gewährung muss zwingend aufgrund einer sog „lohngestaltenden Vorschrift“ iSd Abs 5 S 2 Z 1-6 oder innerbetriebl an alle oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmer erfolgen.

Dieser Umstand allein reicht als Voraussetzung für die Steuerbefreiung bzw Steuerbegünstigung aber nicht aus (VwGH 16.3.88, 87/13/0194 mwN); es ist nämlich sodann zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr iSd Abs 5 gegeben sind. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken oder im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis oder Gefährdung darstellen (s VwGH 31.3.11, 2008/15/0322; 28.9.11, 2007/13/0138 mwN). Dies erfordert, dass - idR durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen - nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (zB VwGH 25.5.04, 2000/15/0052; 26.11.25, Ra 2024/15/0030). Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter die Befreiungsbestimmung des § 68 Abs 1 iVm Abs 5 fällt, kann nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden (vgl VwGH 20.9.06, 2006/14/0028; 26.11.25, Ra 2024/15/0030). Zur Dokumentation der Voraussetzungen sind nach LStR 1131 folgende Mindestangaben geeignet: Bezeichnung des Arbeitsplatzes, Bereichs oder der Funktion; Beschreibung der typischen Arbeitsumgebung und Tätigkeiten, Darstellung der relevanten Belastungen oder Umstände und Aufzeichnungen betreffend das zeitl Ausmaß der Tätigkeiten, die eine außerordentlichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken. ... (Jakom/Ebner EStG, 2026, § 68 Rz 3)

Bei der Gewährung von Schmutzzulagen wird der Umstand, dass der Schmutz schwer zu entfernen ist, die Annahme einer Verschmutzung „in erheblichem Maß“ erleichtern; Die Verschmutzung muss jedenfalls von außen einwirken. Dies entspricht auch dem Zweck der Bestimmung, die bestimmte Arten von Tätigkeiten begünstigen will (s VwGH 14.9.05, 2003/08/0266 mwN). 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, kommt es zunächst darauf an, ob diese Einschätzung der Kollektivvertragspartner richtig ist, dh ob Arbeiten wirkli 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 (VwGH 7.5.08, 2006/08/0225; 22.11.18, Ra

2017/15/0025). Eine Verunreinigung erfüllt nicht schon dann den Tatbestand einer Verschmutzung „in erheblichem Maß“, wenn sie sich erst nach Arbeitsende entfernen lässt. ... Ein Zusammenhang zwischen einer Schmutzzulage und der zwangsläufigen Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß kann nur dann bejaht werden, wenn diese Zulage den tatsächlich üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise erwächst, abgilt. Erst auf Basis festgestellter üblicher Kosten kann auf das angemessene Ausmaß einer Schmutzzulage geschlossen werden. Ein pauschaler Betrag kommt dabei dem Gedanken einer Abgeltung der Verschmutzung näher als ein prozentueller Betrag vom Gehalt, ist doch davon auszugehen, dass üblicherweise der Verschmutzungsgrad eines Arbeitnehmers nicht linear mit dem Gehalt steigt. Für unterschiedlichen Fixbeträge zwischen den einzelnen Arbeitnehmern (etwa Geselle oder Hilfskraft) wird dabei im Allgemeinen kein Raum bleiben (VwGH 30.6.21, Ra 2020/15/0123). (Jakom/Ebner EStG, 2026, § 68 Rz 6)

Im gegenständlichen Fall ist die Gewährung einer Schmutzzulage im Kollektivvertrag für die Arbeiter der metallverarbeitenden Industrie (Punkt XIV Z.1) mit einem für alle Arbeitnehmer geltenden Stundensatz geregelt. Sie wird allen Arbeitnehmern gewährt, die als Servicemitarbeiter in der Kranwerkstatt und der Staplerwerkstatt sowie als Servicemitarbeiter im Außendienst tätig sind, Nichtleistungszeiten (Urlaube und Krankenstände) sind berücksichtigt, diesbezügliche Zulagen werden versteuert. Die materiellen Voraussetzungen einer erheblichen Verschmutzung sind nachgewiesenermaßen gegeben. Die betroffenen Servicetechniker üben ausschließlich die Tätigkeiten aus, die üblicherweise (typischerweise) zwangsweise eine außerordentliche Verschmutzung des Arbeitnehmers verursachen können. Die Verschmutzung mit Ölen und Fetten haftet nicht nur der Arbeitskleidung, sondern auch dem Körper der Servicetechniker an. Die betroffenen Mitarbeiter der BF haben einen zusätzlichen Zeitaufwand in der Freizeit für eine notwendige Körperreinigung nach der Arbeit und auch einen zusätzlichen finanziellen Aufwand für Pflegemittel.

Diesen zusätzlichen Aufwand für die Mitarbeiter hat die BF in der Beschwerde nochmals detailliert dargestellt. Sie gelangt dabei zu einem monatlich zustehenden Betrag für eine Schmutzzulage, der die ausbezahlte Schmutzzulage übersteigen würde, beantragte jedoch nur eine Abänderung in Höhe der tatsächlichen Nachforderungen. Im Zuge der Erledigung der Beschwerde ist es daher nicht notwendig auf dieses Vorbringen einzugehen. SEG Zulagen können - bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen - nur in jener Höhe berücksichtigt werden, in der eine gesonderte Auszahlung dieser Zulagen zusätzlich zum normalen Bezug vorliegt. (VwGH 26.6.13, 2009/13/0208 mwN) Die BF hat dies offenkundig (durch die Höhe der beantragten Änderung) berücksichtigt. Das BFG legt der weiteren Beurteilung ebenfalls die (niedrigeren) tatsächlich zusätzlich zum Grundgehalt ausbezahlten Zulagen zugrunde.

Die Versteuerung der von der BF als steuerfrei behandelten Anteile der Schmutzzulagen in jener Höhe, die sich nach der Selbstanzeige ergibt, erfolgte daher zu Unrecht. Die vom FAG

ausgesprochene Haftung für Lohnsteuer war daher um € 31.369,76 (für 2019), € 34.240,79 (für 2020), € 33.010,90 (für 2021), € 29.450,82 (für 2022) und € 33.244,60 (für 2023) zu vermindern, weshalb die im Spruch genannten Haftungsbeträge Lohnsteuer für 2019 i.H.v. € 1.527,36, für 2020 i.H.v. € 3.645,06, für 2021 i.H.v. € 2.239,71, für 2022 € i.H.v. 4.357,78, und für 2023 i.H.v. € 2.720,39 verblieben.

Da bei den ursprünglichen Haftungsbescheiden des FAG die von der BF in der Selbstanzeige vom 16.05.2024 gemeldeten und einbezahlten Beträge noch nicht berücksichtigt sind, erhöht sich die Haftung der BF für Lohnsteuer für 2019 um € 1.703,00 für 2020 um € 1.837,00, für 2021 um € 1.813,00, für 2022 um € 1656,00 und für 2023 um € 1.848,00. Berücksichtigt man diese Beträge verbleibt der im Spruch genannte Haftungsbetrag von € 3.230,36 für 2019, € 5.482,06 für 2020, € 4.052,71 für 2021, € 6.013,78 für 2022 und € 4.568,39 für 2023.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob ein Arbeitnehmer nachgewiesenermaßen die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen durchführt, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken und diese Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, ist eine einzelfallbezogene Sachverhaltsfeststellung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 24. August 2026