



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S D, vertreten durch Dr. Klemens Böhler gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 26. August 1988 betreffend Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1997 vom 26. August 1988 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Der nachzufordernde Lohnsteuerbetrag wird mit 6.853,00 S (d.s. 498,03 €) festgesetzt.

Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungsführerin am 2. Juli 1998 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum vom 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1997 stellte die Prüferin ua. fest, dass die Berufungswerberin den Gemeindebediensteten HM, AW, AI, PL, HM und PN Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen steuerfrei ausbezahlt hatte. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass die für die steuerfreie Behandlung dieser Zulagen erforderlichen Voraussetzungen im Sinne des § 68 EStG 1988 nicht vorliegen (im speziellen die materiellrechtliche Voraussetzung) bzw., dass nur Teile der gewährten Zulagen steuerfrei

belassen werden können und stellte die Lohnsteuer, die die Berufungswerberin davon einzubehalten gehabt hätte mit 204.157,00 S fest. Das Finanzamt schrieb diesen Betrag zusammen mit einem anderen Betrag, der nicht Gegenstand der Berufung ist, mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 26. August 1998 zur Zahlung vor.

In der gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid gerichteten Berufung brachte die Berufungswerberin im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Zulagen seien auf Grund der Zulagenordnung für die Gemeindeangestellten in handwerklicher Verwendung gewährt worden. Die Vorgehensweise der Lohnsteuerprüferin verstoße gegen Treu und Glauben, da die Zulagenordnung mit der Finanzbehörde abgesprochen worden sei und anlässlich der letzten Lohnsteuerprüfung, bei welcher dieselbe Lohnsteuerprüferin mitgewirkt habe, die Zulagen weder beanstandet noch in Frage gestellt worden seien. Die Kürzung der Schmutzzulage von 20 auf 10 Prozent einerseits sei ohne schlüssige Begründung erfolgt und die Nachversteuerung der Zulagen andererseits sei lediglich mit dem allgemeinen Hinweis auf einen branchenüblichen Vergleich durch die Finanzbehörde erfolgt. Der Versuch Sachverhaltserläuterungen vorzubringen, sei von der Lohnsteuerprüferin mit dem Hinweis, "da ist sowieso nichts zu machen" abgetan worden. Es lägen genau geführte Stundenaufzeichnungen der betroffenen Mitarbeiter vor, aus welchen hervorgehe, um welche Arbeiten es sich im einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet worden seien. Eine Einsicht in die Stundenaufzeichnungen der Mitarbeiter sei seitens der Lohnsteuerprüferin auch nicht erfolgt.

Bezüglich der Totengräber sei zu sagen, dass vier Friedhöfe unterhalten würden. Da für alle Friedhöfe nur ein Friedhofsbagger zur Verfügung stehe, seien die Gräber überwiegend manuell ausgehoben worden.

Die Verwendung der Kraftfahrer im Müllbereich erschöpfe sich nicht im Lenken des Fahrzeuges. Die Fahrer seien auf Grund von Personalkürzungen angehalten, bei der Müllladetätigkeit mitzuwirken. Vor allem im städtischen Bereich nehme die Ladetätigkeit einen erheblichen Teil der Gesamtarbeitszeit ein. Außerdem sei der Fahrer auch mit dem Reinigen des Müllautos beschäftigt. Der gesamte Arbeitsverlauf führe zwangsläufig zu einer Verschmutzung der Kleidung. Darüber hinaus würden diese Arbeiten unter Bedingungen geleistet, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeiten eine außerordentliche Erschwernis darstellten. Die Erschwernis liege darin, dass der Fahrer ständig dem Gestank des Mülls (besonders des Biomülls) und dem Lärm der Pressmaschinen ausgesetzt sei. Außerdem müsse dabei auch noch auf das laufende Verkehrsgeschehen geachtet werden. Der Einfachheit halber sei die Gefahrenkomponente mit der Erschwerniszulage abgegolten

worden.

Die Kehrmaschinenfahrer seien mit der Spülung von Regenschächten beschäftigt. Diese Arbeiten seien mit einem Saugrohr und einem Wasserschlauch zu verrichten. Das Öffnen und Schließen der Schächte sowie die Grobreinigung und das Einführen des Saugrohres erfolge manuell. Dabei komme es zu einer erheblichen Verschmutzung der Kleider. Oftmals müßten auf Straßen Ölbindemittel gestreut werden. Auch diese Arbeiten erfolgten - ohne vorherige Gefahrenabsicherung - manuell. Der Dienstnehmer sei während dieser Tätigkeit einer erhöhten Gefährdung im Straßenverkehr ausgesetzt. Schließlich nehme die Reinigung der Kehrmaschine einen beachtlichen Teil der Arbeit in Anspruch. Gesamthaft gesehen nehme die Lenkzeit der Kehrmaschine etwa ein Drittel der gesamten Arbeitszeit ein. Bei den Fahrern von Teerfahrzeugen sei die Lenkzeit gegenüber der Zeit mit Belagsarbeiten untergeordnet. Hinzu kommt, dass das Reinigen dieser Fahrzeuge zu einer Verschmutzung der Arbeitskleidung führe. Die Belagsarbeiten seien auch im besonderen Maße gesundheitsgefährdend. Eine besondere Beurteilung verdienten die Fahrer des Mähwerks. Während ein Bediensteter das Fahrzeug chauffiere, bediene ein Kollege das Mähwerk. Beide Arbeitsvorgänge setzten absolute Präzision und routinemäßiges Zusammenspiel voraus. Geschnitten würden Straßeneinfriedungen und Straßenbankette, weshalb bei dieser Tätigkeit gleichzeitig auch auf das Verkehrsgeschehen geachtet werden müsse. Auch Drainagen würden auf diese Weise gesäubert. Der Einfachheit halber seien auch hier die Gefahrenmomente mit der Schmutzzulage abgegolten worden.

Alle als Kraftfahrer bezeichneten Mitarbeiter seien keine Kraftfahrer (überwiegend oder ausschließlich mit dem Lenken eines Fahrzeuges beschäftigt), sondern führten unter Zuhilfenahme von verschiedenen Arbeitsfahrzeugen und fahrbaren Arbeitsmaschinen verschiedene Tätigkeiten aus. In diesem Zusammenhang werde auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.10.1993, 93/14/0101, verwiesen, wonach für das Lenken überlanger Fahrzeuge wegen der damit verbundenen außerordentlichen Erschwernis beim Lenken und Betreuen der Fahrzeuge eine steuerfreie Zulage anerkannt werde. Der Verwaltungsgerichtshof verweise in seiner Begründung auf die besondere nervliche und körperliche Anstrengung, die das Chauffieren dieser Fahrzeuge den Fahrern abverlange. Es gebe daher keine Zweifel, dass diese Erschwernisse auch beim Lenken und Betreuen von Müll-, Teer- und Kehrfahrzeugen gegeben seien. Manuelle Tätigkeiten wechselten sich mit Lenkertätigkeiten ab. Es würden aber die manuellen Tätigkeiten, die eine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage rechtfertigten, überwiegen. Da die Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung der Zulagen vorlägen, werde die Erlassung eines neuen Haftungs- und Abgabenbescheides beantragt.

Nach Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung beantragte die Berufungswerberin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens wurde die Berufungswerberin von der Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht, nachdem der Finanzverwaltung eine Absprache betreffend die Zulagenordnung nicht bekannt war, eine Abschrift des Besprechungsprotokolls vorzulegen, bekannt zu geben in welchem zeitlichen Umfang die Arbeiter mit dem Öffnen und Schließen der Gräber beschäftigt waren und - da aus den Stundenaufzeichnungen im einzelnen nicht ersichtlich ist, welche konkreten Tätigkeiten die übrigen Arbeiter geleistet haben - auszuführen, welche zulagenwürdigen Tätigkeiten diese verrichtet haben und welcher Zeitaufwand dafür zu veranschlagen ist.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Berufungswerberin Folgendes aus:

Der Zulagenkatalog basiere auf verbindlichen Absprachen mit Vertretern der Vorarlberger Gebietskrankenkasse und Vertretern der Finanzbehörden. Protokolle oder schriftliche Vermerke seien leider nicht zugänglich. Eine Absprache sei aber mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen. Die Stundenangaben (zwei, vier und acht Stunden) in den Aufzeichnungen der Arbeiter, die mit dem Öffnen und Schließen der Gräber beschäftigt gewesen seien, seien auf das tatsächliche Verrichten von Arbeiten im Sinne des § 68 EStG 1988 bezogen. Sowohl beim Öffnen und Schließen der Gräber überwiegen jene Umstände, die im erheblichen Maße zwangsläufig zu einer Verschmutzung und auch zu einer Erschwernis führten. Bezüglich des Müllwagenfahrers und der anderen Arbeiter sei zu sagen, dass deren Stundenaufzeichnungen einen deutlichen Rückschluss auf die die steuerliche Begünstigung rechtfertigenden Kriterien zuließen. Der Einfachheit halber seien allerdings in den Stundenaufzeichnungen jene Arbeiten, die nach ihrer Praxis und rechtlichen Beurteilung die Steuerbegünstigung rechtfertigten, undifferenziert dargestellt worden. Die Arbeiter seien überwiegend mit Arbeiten betraut gewesen, die eine steuerliche Begünstigung der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen rechtfertigen. Unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.4.1998, 97/13/0163, führte die Berufungswerberin dazu ergänzend aus, dass es nicht nur darauf ankomme, ob die Arbeiten, für welche eine Schmutzzulage gewährt werde, überwiegend mit einer erheblichen Verschmutzung verbunden seien, sondern ob alle zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgten, die im erheblichen Maß eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleider zwangsläufig bewirkten.

Außerdem sei der von der Finanzbehörde angestellte Branchenvergleich (der im Übrigen unbenannt geblieben sei) völlig untauglich. Während in privatwirtschaftlich verwandten

Branchen ein hochtechnisierter Maschinenstandard den Personaleinsatz reduziere, sei im öffentlichen Bereich eindeutig ein umgekehrtes Bild erkennbar.

Nachdem aus dem Lohnsteuerakt nicht ersichtlich ist, ob für die Nachversteuerung der Zulagen die jeweils tatsächlichen Verhältnisse vor Ort festgestellt worden sind oder nicht, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Lohnsteuerprüferin zur Klärung dieser Frage (mehrmals) eingeladen. Die Lohnsteuerprüferin ist den Einladungen jedoch nicht nachgekommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von den Gemeindearbeitern zu leistenden Arbeiten überwiegend (da die Zulagen stundenweise ausbezahlt worden sind, ist das Überwiegen auf die stündliche Arbeitszeit abzustellen) unter bestimmten Umständen, nämlich Verschmutzung, außerordentliche Erschwernis und Gefährdung, erfolgt sind.

Eingangs ist festzuhalten, dass den Vertretern der Finanzämter Feldkirch und Bregenz eine Absprache mit der Berufungswerberin betreffend die Zulagenordnung für die Gemeindeangestellten in handwerklicher Verwendung nicht bekannt ist. Es ist lediglich eine Absprache betreffend die steuerliche Behandlung von Erschwernis- und Gefahrenzulagen, die dem Personal der städtischen Sicherheitswache, den Ärzten und dem Pflegepersonal des Krankenhauses Dornbirn gewährt werden, bekannt und aktenkundig.

Gemäß § 68 Abs. 1 und Abs. 5 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Als solche Zulagen 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 oder im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder infolge der schädlichen Einwirkung 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.

1. Totengräber:

HM und AW waren als Totengräber beschäftigt. Das Finanzamt hat für den strittigen Zeitraum zwar das Vorliegen jener Voraussetzungen bejaht, an die § 68 EStG 1988 die begünstigte Besteuerung von Zulagen knüpft, hat aber in weiterer Folge die Schmutzzulage nur in Höhe

von 10 Prozent steuerfrei belassen, mit dem Hinweis, dass die meisten Graböffnungen mit einem speziellen Kleinbagger vorgenommen worden seien.

Aus den Stundenaufzeichnungen der Gemeindearbeiter ist ersichtlich, dass durchschnittlich pro Tag ein Begräbnis und an einzelnen Tagen im Monat zwei Begräbnisse stattgefunden haben. Obwohl angesichts der Anzahl der Begräbnisse pro Tag (maximal zwei) angenommen werden kann, dass das Öffnen der Gräber tatsächlich mit dem Kleinbagger durchgeführt worden ist, ist auch zu berücksichtigen, dass sich die Tätigkeit eines Totengräbers nicht im Öffnen des jeweiligen Grabes erschöpft. Weitere erforderliche Tätigkeiten, wie Auf- und Abbau der Verschalung der Graböffnungen, Schließen der Gräber, Verdichten der Graberde und Aufschüttung der Grabhügel (diese Tätigkeiten müssen jedenfalls manuell ausgeführt werden) lassen, nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz, die Gewährung einer steuerfreien Schmutzzulage in Höhe von 20 Prozent jedenfalls als gerechtfertigt erscheinen.

2. Müllwagenfahrer:

AI war im strittigen Zeitraum als Müllwagenfahrer beschäftigt. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz schenkt dem Vorbringen der Berufungswerberin Glauben, dass sich die Verwendung des Kraftfahrers im Müllbereich nicht im Lenken des Fahrzeuges erschöpft; der Fahrer ist angehalten bei der Müllladetätigkeit mitzuwirken, und ist auch für die Reinigung des Müllautos zuständig. Außerdem bringt die Berufungswerberin überzeugend vor, dass die Tätigkeit durch den Gestank des Mülls und dem Lärm der Pressmaschine erheblich erschwert wird und dass der Arbeiter bei der Ladetätigkeit auf öffentlichen Straßen durch das laufende Verkehrsgeschehen gefährdet ist. Angesichts dieses Vorbringens der Berufungswerberin gelangt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Auffassung, dass die Tätigkeiten insgesamt den begünstigten Arbeiten nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 zuzuordnen sind (vgl. dazu auch VwGH 22.4.1998, 97/13/0163).

3. Kehrmaschinenfahrer, Plugfahrer, Fräsenfahrer, Straßenkehrer:

PL, HM und PN waren laut den Stundenaufzeichnungen der strittigen Jahre und laut dem Vorbringen der Berufungswerberin - unter zeitweiser Zuhilfenahme maschineller Arbeitsmittel - mit dem Reinigen von öffentlichen Straßen, Wegen und Plätzen, der Verrichtung von Winterdienst (Salz und Splitt streuen, pflügen usw.), der Reinigung von Regenschächten, Durchführung von Belagsarbeiten, dem Mähen von Straßenbanketten und Straßeneinfriedungen, Säuberung von Gräben und der Wartung der Arbeitsmittel (zB Durchführen von Ölwechseln) beschäftigt. Nach Auffassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz sind diese Tätigkeiten, die von der Berufungswerberin anschaulich dargestellt worden

sind, durchaus mit einer erheblichen Verschmutzung, Gefährdung und einer außerordentlichen Erschwernis verbunden. Auch das Überwiegen dieser Umstände erachtet die Abgabenbehörde zweiter Instanz gegenständlich als gegeben (vgl. dazu auch VwGH 16.2.1999, 96/08/0334; VwGH 5.10.1993; 93/14/0101).

Aufgrund des ausführlichen Tatsachenvorbringens der Berufungswerberin bejaht die Abgabenbehörde zweiter Instanz gegenständlich das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen des § 68 EStG 1988.

Gesamthaft gesehen war daher der Berufung stattzugeben.

Feldkirch, 18. März 2003