



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Horat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Herwig Aigner, Mag. Judith Palme-Leeb und Kommerzialrat Ing. Wolfgang Krejcik über die Berufung der Bwin, vom 2. Mai 2005, gerichtet gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 22. März 2005, betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer gemäß § 202 BAO iVm § 82 EStG sowie von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO, jeweils für den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 31. Juli 2003, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung hat das prüfende Organ (unter anderem) festgestellt, dass an bestimmte im Bericht namentlich genannte Arbeitnehmer (Lenker von Lastkraftwagen) Schmutzzulagen unversteuert ausgezahlt und auch nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen worden waren.

Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass die von diesen Arbeitnehmern zu leistenden Arbeiten nicht überwiegend unter Umständen erfolgten, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirken.

Sie errechnete aus diesem Grunde Nachforderungen an Lohnsteuer, DB und DZ.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüferin an und nahm die Berufungswerberin mit den im Spruch genannten Bescheiden als haftende Arbeitgeberin bzw. als Abgabenschuldnerin in Anspruch.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung verweist die Berufungswerberin im Wesentlichen auf die der Berufungsschrift in Ablichtung beigelegte „VwGH-Beschwerde zu den Jahren 1994-1996 und 1997-2000“.

Ergänzend wurde zur Bescheidbegründung des Finanzamtes ausgeführt:

„Es wird darin ausgeführt, dass die Prüferin gemeinsam mit dem Geschäftsführer eine Begehung des Firmengeländes vorgenommen hat. Welche Feststellungen dabei gemacht wurden, darüber gibt es aber keine Aussage. Es gibt auch keine Aussage über Feststellungen betreffend die Verschmutzung der Fahrer. Warum in den vorgelegten Ablaufprotokollen und den Tagesberichten nur ein bedingter Nachweis gesehen werden kann, verschweigt der Bericht. Zu den Möglichkeiten der Glaubhaftmachung schweigt der Bericht, ebenso, warum das Überwiegen verschmutzender Tätigkeiten aus den Unterlagen nicht abzuleiten sei.“

In der genannten Beschwerde wurde auszugsweise ausgeführt:

„Gegen die Bescheide betreffend die Jahre 1994 - 1996 und 1997 bis 2000 erfolgten am 10.5.2001 die Berufungen gegen die Nachversteuerung der Schmutzzulage für Kraftfahrer von 1994 -1996 in der Höhe von ATS 177.062,-- und von 1997 bis 2000 in der Höhe von ATS 330.266,--. Die Berufungen erfolgten zusammengefasst mit den Begründungen:

- 1. Jeder Fahrer muss jede Art der Entsorgung selbst durchführen.*
- 2. Die Fahrtzeit ist gering im Vergleich zur Be- und Entladung des Mülls, sodass ein Überwiegen der Be- und Entladung vorliegt.*
- 3. Die gesamten Tätigkeiten der Be- und Entladungen erfolgt unter Einwirkung der Verschmutzung.*

Deshalb sind die Voraussetzungen einer steuerfreien Schmutzzulage gemäß § 68 EStG gegeben. Ausgehend von der Möglichkeit der Glaubhaftmachung des Vorliegens der Voraussetzungen einer steuerfreien Schmutzzulage wurden ein Schreiben der Firma XY vom 26.3.2001 sowie Beispiele für die diversen Entsorgungsvorgänge (Planenfahrzeugabholung, Containerfahrzeugabholung, Altglassammlung, Textilsammlung, Papierentsorgung, Rest- und Gewerbemüllentsorgung, Sperrmüllentsorgung) der Berufung betreffend die Jahre 1997 - 2000 als Beweis beigelegt. Es handelt sich dabei im Detail um ein Schreiben des Beschwerdeführers vom 26.3.2001 mit klarem, nachvollziehbarem Inhalt, wie die Abfall- und Altstoffsammlungen vor sich gehen, eine genaue Beschreibung durch die Fahrer mit Tätigkeits- und Zeitangaben sowie Angaben besonderer Verschmutzung bei Planenfahrzeugabholung (9 Seiten), Containerfahrzeugabholung (5 Seiten), Altglassammlung A (7 Seiten), Altglassammeltour 7.2.2001 (17 Seiten), Textilsammeltour (9 Seiten), Papierentsorgung (27 Seiten), Rest- und Gewerbe-

müllentsorgung (9 Seiten) und Sperrmüllsammlung (8 Seiten).

Besonders ist auf das Schreiben des Geschäftsführers a XY hinzuweisen, aus dem klar hervorgeht, dass die Fahrzeuge im Schnitt 100 bis 120 km je Tag zurücklegen, wodurch sich eine Fahrtzeit von 1,5 bis 2 Stunden täglich ergibt. Dies ist somit eine untergeordnete Hilfstätigkeit im Vergleich zur Ladetätigkeit von ca. 8 Stunden täglich bei einem durchschnittlichen 10 Stunden Tag.

Im Berufungsverfahren für die Jahre 1997 - 2000 wurde auf Vorhalt vom 15.7.2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland ausgeführt, dass es zwar richtig ist, dass die Beispiele für die Arbeitsabläufe zum Teil außerhalb des Prüfungszeitraumes aufgenommen worden sind, aber durch die Bestätigung jener Fahrer, die bereits seit 1997 und früher und auch heute noch im Arbeitsverhältnis stehen sowie durch die Bestätigungen des Gemeindeverbandes für Umweltschutz in der Region B der Nachweis geführt, dass sowohl die Aufträge als auch die Arbeitsleistung im Prüfungszeitraum derselben Weise erfolgt wie in den beispielsweise aufgezeichneten Routen und Zeiträumen. Sämtliche Vorhalte der Behörde haben sich immer nur auf den Zeitraum 1997 – 2000 bezogen.

Im übrigen verweisen wir auf die Aufzeichnungen des Prüfers betreffend genaue Führung durch Fahrer und Arbeiter betreffend ihrer Tätigkeiten zu den Jahren 1994 - 1996, wobei sich die Tätigkeiten und Aufzeichnungen für die Jahre 1997 - 2000 nicht geändert haben.

Der Prüfer führt im Akt der Behörde (1994 - 1996, Seite 40) zu den Tagesberichten der Fahrer an: "Aufzeichnungen der Arbeiter bzw. Fahrer relativ genau geführt (siehe Kopien), Tachoscheiben zum Test gesehen."

In der am 8.10.2002 eingelangten Berufungsentscheidung über die bei den Berufungen vom 10.5.2001, wobei die eine die Jahre 1994 -1996 und die andere die Jahre 1997 – 2000 betrifft, wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen, wobei die Behörde nicht auf das Vorbringen des Beschwerdeführers in notwendiger Weise eingegangen ist.

Beschwerdepunkt:

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf steuerfreie Behandlung der ausgezahlten Schmutzzulagen für die Zeiträume 1994 - 2000 verletzt, wobei der Bescheid sowohl an Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch an Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften leidet.

Beschwerdegründe:

Zum Aufhebungsgrund der Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

Der Beschwerdeführer hat seinen Arbeitern, welche zu ca. 1,5 bis 2 Stunden untergeordnete Fahrtätigkeiten und im überwiegenden Teil von rund 8 Stunden täglich Ladetätigkeiten mit erheblicher Verschmutzung ausführen, steuerfreie Schmutzzulagen im Sinn des § 68 EStG

ausbezahlt.

Da die Fahrer neben der untergeordneten Fahrtätigkeit dieselben Tätigkeiten wie die Mitfahrer ausführen, weil es im Gegensatz zu vielen anderen Müllentsorgern nicht zwei Mitfahrer gibt sondern nur einen, ist davon auszugehen - weil die Mitfahrer ja auch alle eine von der Behörde nicht beanstandete steuerfreie Schmutzzulage erhalten haben - dass auch den Arbeitern, welche die Müllfahrzeuge steuern, eine steuerfreie Schmutzzulage zusteht.

Denn der VwGH hat in mehreren Erkenntnissen ausdrücklich ausgeführt, dass Arbeitspausen bzw. die mit der verschmutzenden Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Hilfstätigkeiten, wie beispielsweise die notwendigen Fahrten zu bzw. zwischen den verschiedenen Tätigkeitsorten der Zuordnung der Tätigkeit insgesamt zu den begünstigten Arbeiten gemäß § 68 Abs 5 EStG nicht entgegenstehen (VwGH 22.4.1998, 97/13/0163; Sailer – Bernold – Mertens - Kranzl: die Lohnsteuer 2001 Seiten 782f).

Da ansonsten Tätigkeiten wie bei den Mitfahrern ausgeführt werden, sind u.E. darüber hinausgehende Aufzeichnungen insofern nicht erforderlich: dennoch hat die Beschwerdeführerin unzählige Nachweise erbracht und Vorhalte beantwortet, aus denen hervorgeht, dass die überwiegende Haupttätigkeit der betreffenden Arbeiter im Be- und Entladen besteht und diese Tätigkeiten die Voraussetzungen des § 68 EStG erfüllen und die Fahrtätigkeit als eine untergeordnete Tätigkeit zu verstehen ist. Es wird auf das Schreiben der Firma XY vom 26.3.2001 sowie Beispiele für die diversen Entsorgungsvorgänge (Planenfahrzeugabholung, Containerfahrzeugabholung, Altglassammlung, Textilsammlung, Papierentsorgung, Rest- und Gewerbemüllentsorgung, Sperrmüllentsorgung) verwiesen, das der Berufung betreffend die Jahre 1997 - 2000 als Beweis beigelegt wurde. Es handelt sich dabei im Detail um ein Schreiben des Beschwerdeführers vom 26.3.2001 mit klarem, nachvollziehbarem Inhalt, wie die Abfall- und Altstoffsammlungen vor sich gehen, eine genaue Beschreibung durch die Fahrer mit Tätigkeits- und Zeitangaben sowie Angaben besonderer Verschmutzung (siehe oben) und die Bestätigung des Gemeindeverbandes für Umweltschutz in der Region B betreffend die laufenden Verträge und deren Laufzeit.

Aus dem Erkenntnis des VwGH 13.10.1999, 94113/0008 geht klar hervor, dass eine Behörde in vermissten Aufzeichnungen kein unabdingbares Formalerfordernis für die Zuerkennung der Steuerbegünstigung erblicken darf. Vielmehr ist eine Glaubhaftmachung durch andere Beweismittel möglich. "Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter die Befreiungsbestimmung des § 68 Abs 1 iVm Abs 5 EStG fällt, kann nämlich nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden. Die belangte Behörde war daher verpflichtet, sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Berufung auseinanderzusetzen und schlüssig zu begründen, warum sie nur die Hälfte der Tätigkeit der vom Beschwerdeführer beschäftigten Dachdecker als gemäß § 68 Abs 5

EStG 1988 begünstigungsfähig beurteilt hat.", so der VwGH. Was im konkreten Erkenntnis für die Hälfte der Arbeiter zutrifft, trifft im gegenständlichen Fall eben auf alle Arbeiter zu. Und der VwGH weiter: "Da sie – ausgehend von der unrichtigen Rechtsansicht, nur durch Aufzeichnungen könne der erforderliche Nachweis des strittigen Sachverhaltes erbracht werden - keine derartigen Feststellungen getroffen hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig und war ... aufzuheben."

Genau eine solche fehlende Auseinandersetzung mit dem Tatsachenvorbringen des Beschwerdeführers wegen der Rechtsansicht, dass ein Nachweis notwendig sei, belastet den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Die Nachforderungen der Behörde in der Berufungsentscheidung im Bereich Lohnsteuer - sowohl die Jahre 1994 - 1996 als auch 1997 - 2000 betreffend - ist somit inhaltlich rechtswidrig und der Bescheid aufzuheben.

Zum Aufhebungsgrund der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften: Der VwGH führt in seiner Entscheidung 94/13/0008 vom 13.10.1999 an:

"Gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 sind unter anderem 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 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 Begünstigungen setzen u.a. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die die eben angeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellen. 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 (siehe das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1996, 94/15/0156)."

Weiters zitiert die Berufungsentscheidung selbst den VwGH 94/13/0008 und führt aus:

"Dieser Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter die Befreiungsbestimmung des § 68 Abs 1 EStG fällt, kann nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden."

Dennoch geht die Behörde im weiteren nicht auf die unzähligen von ihr angeführten beigebrachten Unterlagen der Beschwerdeführerin ein. Vielmehr wird pauschal die Qualität der Un-

terlagen verworfen, ohne eine Begründung dafür zu geben.

Die Behörde führt in der Berufungsentscheidung aus: "Die vorliegenden Verträge und Bestätigungen reichen für eine Glaubhaftmachung der Tätigkeit der Fahrer nicht aus, ... ". Dies ist eine Behauptung ohne Begründung: die belangte Behörde verkennt, dass sie die vorgelegten Unterlagen oder zumindest die wichtigsten Argumente daraus würdigen und begründen muss, warum die konkret vorgelegten Unterlagen mit konkreten Inhalten, insbesondere dass die Tätigkeiten seit 1993 gleich ausgeführt werden und die Verschmutzung der Fahrer gleich den mitfahrenden Arbeitern ist sowie dass die Fahrtätigkeit von untergeordneter Bedeutung ist, keine Glaubhaftmachung darstellen.

Besonders gravierend zeigt sich diese Vorgehensweise eines "pauschalen Wegwischens" der Argumente und des Vorbringens des Beschwerdeführers, wenn für den Fahrer ... festgesetzte Lohnsteuer im Ausmaß von ATS 19.157,-- erlassen wird - die Behörde geht damit offenbar von einer Tätigkeit des Fahrers aus, die inhaltlich den oben dargelegten Voraussetzungen durch den VwGH entspricht und auch von einer gelungenen Glaubhaftmachung - und in weiterer Folge in keiner Weise ausführt, warum die anderen Arbeiter

- a) nicht verschmutzen
- b) eine andere Arbeit vorliegt
- c) die Glaubhaftmachung nicht gelungen ist.

Die Behörde begründet die Abweisung lediglich damit, dass im übrigen die Unterlagen nicht den Zeitraum der Prüfung betreffen. Damit begeht die Behörde grobe Verfahrensfehler: Es genügt eine Glaubhaftmachung der Voraussetzungen gem. § 68 EStG, die durch den Beschwerdeführer offensichtlich gelungen ist: Bei den Arbeitern, die dieselbe Tätigkeit ausführen, jedoch nicht fahren, geht die Behörde von einer inhaltlichen Verschmutzung und des Vorliegens der Glaubhaftmachung im Sinn des § 68 aus, ebenso beim fahrenden Herrn Durch das Vorliegen der Unterschriften der Fahrer, der Beschreibung ihrer Tätigkeiten, den Tachoscheiben mit lediglich ca. 100 km Fahrtstrecke, den Ausführungen des Geschäftsführers und den Ausführungen der Gemeinden, ist die Glaubhaftmachung, dass die Tätigkeiten der Fahrer in den letzten Jahren immer gleich geblieben sind, eine überwiegende grobe Verschmutzung im Sinn des § 68 EStG vorliegt und die Tätigkeit des Fahrens untergeordnet ist bzw. die Haupttätigkeit der Fahrer ident mit denen der Beifahrer ist, gelungen.

Die Begründung der Behörde erschöpft sich damit in der Feststellung der Voraussetzungen des § 68 EStG und der Feststellung des Nichtvorliegens der Voraussetzungen, weil die vorgebrachten Unterlagen des Beschwerdeführers nicht für eine Glaubhaftmachung reichen. Die Behörde begründet jedoch nicht warum die Unterlagen für die Glaubhaftmachung nicht ausreichen sollen. Sie stellt dies lediglich (unrichtig) fest.

Nochmals bezug nehmend auf VwGH 13.10.1999, 94/13/0008 hat die Behörde eine Auseinan-

dersetzung mit dem Tatsachenvorbringen unterlassen. Hätte sich die Behörde daher hier mit dem Vorbringen auseinandergesetzt, wäre sie zu einem anderen rechtlichen Ergebnis gekommen. Ein solches Vorgehen im Verfahren stellt sich als fehlerhaft und rechtswidrig dar."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs.1 EStG sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis zu einem im Gesetz genannten Betrag monatlich steuerfrei.

Unter Schmutzzulagen sind nach dessen Abs. 5 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.

Nach den Ausführungen der Berufungswerberin gibt es für jeden Dienstnehmer und für jeden Arbeitstag laufend geführte Aufzeichnungen, aus denen hervorgeht, auf welcher Art von Fahrzeug der Arbeitnehmer eingesetzt ist, Arbeitsbeginn und -ende, welche Art von Müll wo entsorgt wurde, Zeitangaben über die Dauer der einzelnen Tour und schließlich, ob der Arbeitnehmer als Fahrer oder Beifahrer eingesetzt wurde,

Aus diesen Aufzeichnungen geht zum einen hervor, dass die LKW-Lenker nicht überwiegend in der gesamten Normalarbeitszeit mit Ladetätigkeiten beschäftigt sein konnten, und zum anderen, dass es bei der gesamten Tätigkeit der LKW-Fahrer nicht überwiegend zu einer vom Gesetz geforderten erheblichen Verschmutzung gekommen sein kann.

Aus den für insgesamt acht Arbeitsstage oder Teile von Arbeitstagen erstellten Beschreibungen in der Anlage zum Schreiben der Berufungswerberin vom 26. März 2001 (eingebracht nicht im gegenständlichen sondern im vorangegangenen Verfahren) gehen grundsätzlich die Abläufe bei den verschiedenen Sammeltouren hervor.

Dadurch sollte glaubhaft gemacht werden, dass die Fahrtätigkeit des Lenkers eine zeitlich nur untergeordnete Tätigkeit darstellt, weil der überwiegende Teil der Gesamtarbeitszeit auf Verladetätigkeiten entfällt, und diese Tätigkeiten überwiegend eine Verschmutzung der Lenker und ihrer Bekleidung verursachen.

In diesen Protokollen werden die Sammeltouren genannt, die Arbeitsabläufe geschildert, die Zeitspanne der Tour erfasst und die äußeren Umstände geschildert, unter denen die Sammlungen stattfinden bzw. stattfinden können. Es werden insbesondere Umstände wie Schnee, Glatteis, Regen und Nässe geltend gemacht, wodurch die Sammelbehälter und das Ladegut

verschmutzt gewesen seien, und, dass die Arbeitnehmer unter den genannten widrigen Witterungsverhältnissen ihre Tätigkeiten im Freien zu verrichten gehabt hätten.

Im Einzelnen ist zu diesen Ablaufbeschreibungen auszuführen:

Bei der am 13. Dezember 2000 erfolgten Containerfahrzeugabholung beginnt der Dienstnehmer um 05:25 seinen Dienst, hält eine Pause von 10:15 bis 10:45, und beendet den Dienst um 18:00 Uhr.

Im Tagesverlauf musste er mit zwei Containern Gewerbemüll nach C bringen und wieder zurück nach Amstetten fahren (6:30 - 9:15). Über die Fahrdauer bzw. die Dauer der Be- und Entladetätigkeit wurden keine Detailaufzeichnungen geführt; aktenkundig ist eine Tachoscheibe, aus der sich die Fahrzeiten anhand der aufgeschriebenen Kurve mit ca 2 Stunden für rd. 130 Kilometer ermitteln lassen.

Anschließend war Biomüll zu entsorgen, diese Tour dauerte von 9:20 bis 11:00, es wurden keine näheren Aufzeichnungen darüber geführt, wo der Betrieb des Kunden ist, wie lange die Fahrzeit bzw. die Ladetätigkeit dauerten - It. Tachokurve wurden überwiegend Fahrbewegungen aufgezeichnet.

Daraufhin musste der Arbeitnehmer zwei Speiseöltanks hydraulisch auf den LKW verladen und diese per Schlauchleitung füllen. Dann erfolgte eine Fahrt zu einem Biodieselerzeuger in D und wieder retour zum Firmenstandort – keine genaueren Zeitangaben über Fahr- und Ladetätigkeit (It. Protokoll 180 Kilometer; dafür geschätzte Fahrzeit: rund drei Stunden).

Es entfallen somit an diesem Tag jedenfalls rund fünf Stunden auf reine Fahrzeiten.

Ablaufprotokoll zu einer Textilsammeltour am 14. März .2001:

Bei der beschriebenen dreistündigen Textilsammeltour im Stadtgebiet von B ist der Fahrer ohne Beifahrer eingesetzt.

Nach den Angaben der Prüferin existiert in diesem Stadtgebiet ein im Verhältnis zum ländlichen Raum dichteres Netz an aufgestellten Textilcontainern, was zwangsläufig zur Folge habe, dass der Fahrer bei einer Sammeltour im Stadtgebiet in relativ kurzen Abständen sein Fahrzeug zur Beladung verlassen muss.

Dem Protokoll ist nicht zu entnehmen, in welchem Verhältnis Fahrzeit und Ladezeit zueinander stehen.

Jedenfalls kann der Austausch der mit Textilien gefüllten Gittercontainer, die sich im Inneren der verschlossenen Sammelboxen befinden, nicht als überwiegend verschmutzende Tätigkeit angesehen werden. Auch aus den vorgelegten Aufzeichnungen ergeben sich keine Hinweise auf Umstände, die den Dienstnehmer und dessen Kleidung zwangsläufig erheblich verschmutzen.

Die geschilderte Papierentsorgung erfolgt mit einem Presswagen. Auf diesem fahren ein Lenker und ein Beifahrer. Aus der Zusammenstellung ist ersichtlich, dass Behälter mit 240 Liter Inhalt und solche mit 1.100 Liter Inhalt entleert werden. Wird ein kleiner Behälter entleert, erledigt dies der Beifahrer allein, werden mehrere kleine Behälter oder ein großer Behälter entleert, hilft auch der Fahrer bei der Entleerung.

Dazu merkte die Prüferin an:

„Die Aufzeichnungen wurden für ca. 2,5 Stunden des Arbeitstages im Stadtgebiet von B erstellt, wo häufig bei den Wohnhausanlagen die 1100 lt. Container aufgestellt sind. Wäre eine Tour in einem Wohngebiet mit vielen Einfamilienhäusern dargestellt worden, käme man zu dem Schluss, dass der Fahrer nur vereinzelt sein Fahrzeug zur Leerung der 240 lt. -Behälter verlassen muss.

Trotz allem kann den Unterlagen nicht entnommen werden, wie sich Lenkzeit und Ladezeit im Verhältnis darstellen.

Der Aussage des neuen Geschäftsführers der Firma XY zufolge ist der Presswagenfahrer derjenige, der am wenigsten oft bei Ladetätigkeiten mithelfen muss. Die augenscheinlichen Wahrnehmungen der Prüferin decken sich dabei mit der getroffenen Aussage des dzt. Geschäftsführers.“

Die Altglassammeltour (1) für den Magistrat AA. vom 12.2.2001 ist nach den Anmerkungen der Prüferin *„insofern spezifisch, als die vom Magistrat aufgestellten Glassammelbehälter nur mit einem Kranwagen entleert werden können. Der Kranwagenfahrer kommt jedoch bei seinen Be- und Entladetätigkeiten mit verschmutzendem Müll nicht in Berührung, schlechte Witterungsverhältnisse wie Regen und Schneefall treffen in gleicher Weise auch andere Dienstnehmer, die Arbeitsverrichtungen im Freien ausüben.“*

Zur beschriebenen Altglassammeltour (2) am 27.2.2001, bei der das Sammelfahrzeug mit Fahrer und Beifahrer besetzt war, stellte die Prüferin fest, *„dass teilweise auch Fahrer beim Beladen mithelfen, am ehestens dann, wenn es sich um große Sammelbehälter (1.100 lt.) handelt.*

In beiden Fällen existieren keine Zeitangaben über Lenkzeit und Ladetätigkeiten.“

Von den bei der, den nunmehr angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegenden, Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen wurde der zuständige Sozialversicherungsträger gemäß § 86 EStG verständigt.

Im Verfahren zur bescheidmäßigen Feststellung der Beitragspflicht der Schmutzzulage sind zwei Organe der z Gebietskrankenkasse (in der Folge kurz: GKK) zwecks genauerer Ermittlungen mit Fahrzeugen der Berufungswerberin jeweils einen vollen Arbeitstag mit gefahren. Dabei wurde über die Art und Dauer der einzelnen Tätigkeiten und Handgriffe genauestens Pro-

tokoll geführt

Die Auswahl der Fahrer wurde in der Form vorgenommen, dass ein Fahrer von der GKK und einer von der Berufungswerberin namhaft gemacht wurde. Dabei wurde großes Augenmerk auf eine breite Streuung hinsichtlich des zu sammelnden Mülls und die Verschiedenartigkeit der Sammelfahrzeuge gelegt.

Am 8. Juni 2006 fuhr ein Organ der GKK auf einem Pressmüllwagen mit (Lenker: Herr E Beifahrer: Herr F); am gesamten Arbeitstag wurde Papier mit einem Containerfahrzeug gesammelt.

„Der Fahrer hilft nur in geringstem Ausmaß bei der Entleerung mit. An diesem Tag hat der Fahrer zum Zwecke der Entleerung nur viermal das Fahrzeug verlassen, wobei die Dauer der Hantierung insgesamt ca. 4 Minuten betragen hat. ...

Bei Herrn E (...) ist in Ausübung seiner Tätigkeit keine Verschmutzung am Körper sowie Arbeitskleidung aufgetreten. Diesbezüglich wird angemerkt, dass der Genannte nur im Ausmaß von ca. vier Minuten bei der Entleerung der Papiercontainer mitgeholfen hat.“

Am selben Tag fuhr ein weiteres Organ der GKK auf einem anderen LKW mit (Fahrer: Herr G). An diesem Tag wurde Glas, Holz (bzw. Fenster), Biomüll und Papier gesammelt.

Die Aussagen zu den Fahrten und zur überwiegenden Verschmutzung des Lenkers und seiner Kleidung lautet wie folgt:

„Wie dem Protokoll betreffend der Tätigkeiten des Herrn G entnommen werden kann, erfolgen die von ihm erbrachten Tätigkeiten überwiegend vom LKW aus, sprich in der Fahrerkabine des LKW. Der LKW wird nur kurzfristig verlassen. Hierbei werden / wird im Wesentlichen

- der zu entleerende Container geöffnet und geschlossen*
- in Einzelfällen der bereits befüllte Container bestiegen, um Frachtstücke zu ordnen bzw. zu netzen*
- Belege aus Büros geholt*
- der Anhänger an- und abgekoppelt*
- eine Kette ein- und ausgehängt, als Container an einem Eisenbahnwaggon in Fahrtrichtung ausgerichtet wird*
- Container auf Eisenbahnwaggon gesichert*
- einmal ein Container mit einem Spanngurt gesichert*
- eine Hydraulikvorrichtung, welche in der Fahrerkabine platziert ist, betätigt.*

Bei keiner dieser Tätigkeiten kommt es zu einer Verschmutzung des Fahrers.

Weder beim Öffnen noch beim Schließen der Container muss Herr G durch Müllreste gehen, der LKW wird nämlich vorausschauender Weise vor dem Öffnen bzw. Schließen so platziert, dass eine allfällige Verschmutzung vermieden wird. Die Container werden nach dem Entleeren nicht bestiegen bzw. gereinigt. Auch das Öffnen und Schließen der Biomüllcontainer vor dem

Entleeren ist mit keiner Verschmutzung verbunden. Der Fahrer achtet nämlich darauf, mit der ausfließenden Flüssigkeit nicht in Berührung zu kommen. Lediglich in der Sohle der Arbeitsschuhe kleben nach dem Aussteigen im Entladebereich Reste von nasser Erde. Vor Besteigen des LKWs werden die Schuhe in der Wiese abgewischt. Die Tätigkeit auf der Müllhalde ist jedoch mit einer Geruchsbelästigung verbunden. Herr G hat den LKW zu Arbeitsbeginn in sauberer Kleidung betreten und nach Dienstende in unverschmutztem Zustand wieder verlassen."

Die beschriebenen Wahrnehmungen des Erhebungsorgans der GKK werden durch eine Vielzahl von Fotos, die im Rahmen der Mitfahrt aufgenommen wurden, ergänzt.

Aus diesen ist unter anderem zu ersehen, dass der Beifahrer zwei kleine Papiercontainer gleichzeitig zum Fahrzeug bringt, diese werden in einem Vorgang entleert und anschließend wieder gleichzeitig weggebracht. Auch ist dokumentiert, dass auch ein großer Papiercontainer vom Beifahrer alleine, ohne Hilfe des Fahrers, manipuliert und entleert wird. Beim Entladevorgang selbst steht der Arbeiter neben dem Fahrzeug, wodurch ausgeschlossen ist, dass er mit dem Papiermüll in Berührung kommt, zumal sich der Containerdeckel auch erst im Zuge des Entleerungsvorgangs öffnet. Das Personal ist angewiesen, nur die Container zu entleeren, neben den Containern abgelegtes Papier oder Verpackungen dürfen nicht eingesammelt und nicht mit abtransportiert werden.

Die protokollierten Aussagen und Wahrnehmungen der Organe der GKK stehen (teilweise) im Widerspruch zu den Ausführungen der Berufungswerberin zu den Aufzeichnungen in den im vorangegangenen Verfahren erstellten Ablaufprotokollen.

Die Aussagen in den Protokollen und auch die Fotos bestätigen zum einen die Ansicht des Finanzamtes, dass die Be- und Entladetätigkeiten des LKW-Lenkers zeitlich nur von untergeordneter Rolle sein können, und zum anderen, dass sie auch nicht als erheblich verschmutzend anzusehen sind.

In den von der Berufungswerberin angefertigten Ablaufprotokollen haben die Arbeitnehmer bestätigt, dass die geschilderten Arbeitsabläufe immer die gleichen seien und auch für zurückliegende Prüfungsjahre gelten würden.

Auch aus den im Jahr 2006 angefertigten Protokollen der GKK geht hervor, dass die Arbeitsabläufe im Wesentlichen immer noch die gleichen sind, wie die in den Protokollen aus 2001 geschilderten.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die von den LKW-Lenkern zu leistenden Arbeiten nicht überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken; Zum einen machen die Tätigkeiten, die zusätzlich zur reinen Lenkertätigkeit erfolgen, nur einen untergeordneten, jedenfalls nie den überwiegenden Teil der gesamten Normalarbeitszeit aus, zum anderen bewirken

auch diese Nebentätigkeiten keinesfalls zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung.

Diese Feststellung deckt sich im Übrigen mit den Erfahrungen und Kenntnissen der Mitglieder des erkennenden Senats bei der Arbeitsverrichtung von Lenkern (und Beifahrern) bei anderen Entsorgungsbetrieben.

In diesem Zusammenhang sei auch auf den Bescheid des Amtes der Z Landesregierung verwiesen, in dem festgestellt wurde, dass Beitragsfreiheit der gewährten Schmutzzulagen nicht vorliegt.

Da die Bescheide des Finanzamtes sohin der anzuwendenden Rechtslage entsprechen, musste die dagegen gerichtete Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden.

Graz, am 12. Juni 2013