



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen bf, vertreten durch Anwaltskanzlei am Marktplatz Simma Rechtsanwälte GmbH, 6850 Dornbirn, Marktplatz 9, vom 22. September 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Bregenz, vom 18. August 2005 betreffend Lohnsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003, StNr 102/1290, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin hat in den Jahren 2001 bis 2003 an bei ihr beschäftigte LKW-Fahrer steuerfreie Schmutzzulagen ausbezahlt.

In einer Sachverhaltsdarstellung vom 20. Jänner 2005 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor, dass es europaweit üblich sei, dass LKW-Fahrer sowohl bei der Be- und Entladung selber mithelfen müssten, und in vielen Fällen die Fahrer die Be- und Entladetätigkeiten zur Gänze selber machen müssten. Dies deswegen, da bei den Kunden bzw. bei den Be- und Entladestellen Personal eingespart werde und so auf billige Weise der LKW-Fahrer als Be- bzw. Entladekraft herangezogen werde. Auf Grund ihrer Betriebsstruktur müssten Fahrer teilweise mehrfach in der Woche das ganze Planen- bzw. Dachgestell abbauen und auch wieder aufbauen, um bestimmte Güter transportieren zu können, oder bei entsprechend sperrigen Gütern die Verladung durchführen zu können. Anschließend müssten die Ladungen wieder vor den Witterungseinflüssen geschützt werden, d. h. die Planen seien wieder aufzubringen und das Ladegut sei zum Teil sehr aufwändig zu sichern. Jedem

---

halbwegs mit dem Transportwesen Vertrauten sei klar, dass die Planen nur unmittelbar nach einer Fahrzeugwaschung sauber seien, ansonsten durch eine erhebliche Schmutzschicht überzogen seien, Kleidung und freie Körperteile würden stark verschmutzt. Jeder Fahrer habe für die Reinigung seines Fahrzeuges selber zu sorgen.

In der Regel versuche man die Fahrzeuge zweimal wöchentlich zu waschen, dies sei eine Arbeit von ca. 2 Stunden. Beim Waschen der Fahrzeuge – natürlich auch des Chassis – spritze der Schmutz zurück, der Fahrer werde nass und schmutzig, insbesondere durch die Fahrzeug - Unterwäsche. Im Rahmen kleinerer Reparatur- und Servicearbeiten werde der Fahrer gleichermaßen schmutzig wie ein Mitarbeiter in der Werkstatt, und zwar an den Händen und der Kleidung. Vielfach könnten für Arbeiten nicht einmal Handschuhe benutzt werden, da filigrane Splinte und Teile mit den Schutzhandschuhen nicht manipuliert werden könnten. Es gebe kaum ein Ladegut, welches nicht in den Lagerhäusern an der äußeren Umhüllung staubig sei. Nur der Praxisfremde gehe davon aus, dass der Fahrer mit dem Hubwagen die Palette, ohne diese zu berühren, ins Fahrzeug befördern könne. Tatsächlich müsse der Fahrer mit den Händen oft die Paletten sichern, welche eben verstaubt seien, und er dadurch schmutzig werde. Nach jeder Entladung, wo auch immer diese stattgefunden habe, müsse der Fahrer den Laderaum reinigen. Dies entweder auf Grund ihrer firmeninternen Vorschriften, oder aber auch weil es eine Vorschrift sei, dass die Fahrzeuge "besenrein" zur Verladung gestellt werden.

Spezifische Transportgüter, bei welchen eine Verschmutzung unumgänglich sei und in den meisten Fällen eine händische Verladung erfolge, seien LKW- und PKW-Reifen, geölte Stähle und Bleche, Stahl-Braunwaren (hierunter verstehe man Stahl, welcher rostig ist), alle Arten von Baustoff, wie Zement, technische Baustoffe für den Tunnelbau, Waren unter dem Sammelbegriff "Heraklith", also Dämmstoffe, Tellwolle etc., Schalungsteile (beim Hintransport geölt, beim Rücktransport ölig und mit schwerem Baustellschmutz versehen), Kunststoffröhren (z. B. für die Kanalisation), welche im Freien gelagert würden und dementsprechend schmutzig seien und durch die Fahrer verladen werden müssten, gebrauchte Ölfässer (Rücktransport von Leergut), geölte -bzw. mit Korrosionsschutzschichten versehene Metallspezialteile, Industrieschrott, Baustahlgitter, Abfallpapier, Stahl-Brennteile, Dachpappen, Mehl in Säcken, Baustelleneinrichtungen, Tierhäute und -felle (nass), Kalziumkarbonat in Säcken, Obst, lose geschüttet, etc. Verschiedene Transportgüter seien übelriechend und staubentwickelnd. Grundsätzlich sei anzumerken, dass auf Grund der Straßenverkehrsordnung und des Kraftfahrzeuggesetzes Ladungssicherungen durchzuführen seien, welche zum Teil sehr komplex seien, und der Fahrer oft robbend zwischen Plane und dem Ladegut Sicherungsgurte anbringen müsse. Grundsätzlich halte sie fest, dass ihre Fahrer auf Grund der Tatsache, dass sie praktisch alle Arten von Transportgütern europaweit

---

transportierten, bei 95 % ihrer Tätigkeit einer maßgeblichen und intensiven Verschmutzung unter erschwerten Arbeitsbedingungen ausgesetzt seien.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 18. August 2005 hat das Finanzamt Bregenz die Berufsführerin gemäß § 82 EStG als Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von 5.678,00 € (2001), 5.948,00 € (2002) und 7.138,00 € (2003) in Anspruch genommen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass es nach Angaben der Berufsführerin keine Aufzeichnungen über jene Zeiten gebe, zu denen Arbeiten verrichtet werden, die eine außerordentliche Verschmutzung begründen. Auch wenn diese Aufzeichnungen nicht vorliegen, könne mit Gewissheit davon ausgegangen werden, dass solche Tätigkeiten nicht überwiegend durchgeführt werden (die überwiegende Zeit sei ein LKW-Fahrer mit Fahrtätigkeiten beschäftigt). Außerdem könne angezweifelt werden, dass LKW-Fahrer einer erheblichen Verschmutzung ausgesetzt seien. Die Schmutzzulage werde in der beiliegenden Excel-Tabelle als Prämie bezeichnet, die für unfallfreies Fahren und für die Pflege des Fahrzeuges gewährt werde.

In der Berufung vom 22. September 2005 brachte die Berufsführerin im Wesentlichen vor: Sie verweise vorerst auf die Sachverhaltsdarstellung vom 20.1.2005 bezüglich der steuerfreien Gewährung der Schmutzzulagen für die LKW-Fahrer. Wie in der Sachverhaltsdarstellung beschrieben, handle es sich um erhebliche und zwangsläufige Verschmutzungen, denen die Fahrer bei den zu leistenden Arbeiten ausgesetzt seien. Es komme zu Verschmutzungen der Arbeitnehmer und deren Kleidung. Der Kollektivvertrag für das Güterbeförderungsgewerbe sehe vor, dass Dienstnehmer, die im Zuge der Be- und Entladung von verschiedenen Gütern (siehe KV) verschmutzt werden, für die Dauer dieser Tätigkeit eine Schmutzzulage im Ausmaß von 10 % des für sie maßgebenden KV-Stundenlohnes erhalte. Dies gelte ebenso für Dienstnehmer, die in Werkstätten ihren Dienst verrichten und dadurch im erheblichen Ausmaß selbst sowie ihre Kleidung verschmutzt werden.

Im Konkreten müssten bei der Fahrzeugpflege die Fahrzeuge mit Dampfstrahlern und Bürsten gereinigt werden. Dies führe unweigerlich durch abprallenden Schmutz zu einer starken Verschmutzung des Dienstnehmers und seiner Kleidung.

Weiters müssten die Fahrer beim Fahrzeugservice und den technischen Fahrzeugkontrollen, welche in der Werkstatt erfolgen, mithelfen. Bei dieser Tätigkeit unterlägen die Mitarbeiter der gleichen Verschmutzung wie LKW-Mechaniker. Diese Tätigkeit spiele sich in der Montagegrube ab, bei Schmierdiensten und dem Service an den diversen Aggregaten sei

---

durch Rückstände von Straßenschmutz, Öl und Fett eine erhebliche Verschmutzung des Dienstnehmers unvermeidbar.

Mit Belade- bzw. Entladearbeiten und Ladungssicherungstätigkeiten seien die Dienstnehmer im Durchschnitt 2 Stunden pro Tag beschäftigt. In der Regel habe der Fahrer nach diesen Tätigkeiten keine Möglichkeit sich zu waschen, da an Be- bzw. Entladestellen keine Waschräume zur Verfügung stünden bzw. die Waschräume beim Auftraggeber für firmenfremdes Personal nicht zugänglich seien. Somit leite sich zwangsläufig ab, dass der Fahrer auch nach der Be- und Entladetätigkeit einer erheblichen Verschmutzung unterzogen sei und in den meisten Fällen erst nach Stunden die Möglichkeit habe, sich körperlich zu reinigen.

Umgelegt auf eine Arbeitswoche fielen für die eigentlichen schmutzverursachenden Arbeiten, wie Reinigung, ca. 2 Stunden, für Be- und Entladetätigkeit ca. 6 Stunden und für den Service am LKW ca. 1 Stunde an. In Summe lägen daher die monatlichen Schmutz verursachenden Arbeiten bei ca. 40 Stunden je Lohnzahlungszeitraum (Monat). Wenn auch die ursächliche erhebliche Verschmutzung bei rund 40 Stunden im Monat liege, seien die Fahrer infolge der fehlenden Waschmöglichkeiten unmittelbar nach den Verschmutzungen im Monat nicht unter 120 Stunden erheblich am Körper und der Kleidung verschmutzt, somit sei für diesen Zeitraum (120 Stunden) die Schmutzzulage gemäß Kollektivvertrag zu gewähren. Da die Verschmutzung erheblich und überwiegend sei und im Monat über 120 Stunden andauere, seien alle Voraussetzungen gegeben, welche eine steuerfreie Behandlung der Schmutzzulage in jedem Fall zulassen.

Des Weiteren biete sie an, die betreffenden Fahrer als Zeugen anzuhören, ohne jede Voranmeldung, Stichproben im Betrieb zu machen, um sich über den Grad, die Art und den Zeitrahmen der Verschmutzung zu informieren. Bislang sei dieses Angebot seitens der Behörde nicht wahrgenommen worden. Es erscheine daher bedenklich, dass das wohl wichtigste Beweismittel, nämlich die Möglichkeit, sich persönlich über die Verschmutzung der Dienstnehmer zu informieren, nicht wahrgenommen wurde bzw. wird und daher eine objektive Überprüfung des Sachverhaltes nicht gegeben sei.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz im Wesentlichen aus folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

Gemäß § 68 Absatz 1 EStG 1988 seien unter anderem Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bis zu 360,00 € monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs.5 cit.leg. seien 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 im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder infolge schädlicher Einwirkungen eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen. Diese Bestimmung sei nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ( vgl. Doralt 4. Auflage, Einkommensteuergesetz -Kommentar, Tz 10 ff zu § 68 EStG 1988; siehe auch E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, ecolex 1995, 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung der Zulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen: Diese drei Bedingungen müssten gleichzeitig erfüllt sein. Liege nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, komme die Begünstigung nicht in Betracht. Die erste Voraussetzung sei funktioneller Art. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergebe sich, dass die Voraussetzung für deren Steuerfreiheit nur dann erfüllt sei, wenn diese Zulagen neben dem Grundlohn gewährt werden. Daraus sei zum einen abzuleiten, dass Zulagen nicht auf Kosten einer unzulässigen Kürzung des Grundlohnes gehen dürfen. Zum anderen bedeute es, dass es unzulässig wäre, Zulagen lediglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen. Schon die Bedeutung des Begriffes "Zulagen und Zuschläge", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen werde, mache deutlich, dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Tätigkeit, die etwa mit einer Verschmutzung des Arbeitgebers verbunden ist, für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist. Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen sei formeller Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung bestehet nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften gezahlt werden. Die Bedingung sei aber auch dann erfüllt, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden. Dies setze den Abschluss einer Betriebsvereinbarung voraus, in der Einigung über die zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt wurden. Zusätzlich zu den beiden erstgenannten Voraussetzungen sei für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer dritten, der so genannten materiellen Voraussetzung erforderlich. Der Arbeitnehmer müsse auch tatsächlich Tätigkeiten verrichten, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen. Um das Vorliegen dieser dritten Voraussetzung prüfen zu können, sei die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Pauschalierte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen könnten ebenfalls begünstigt besteuert werden. Dafür müssten aber über eine längere Zeit Aufzeichnungen geführt werden, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter zuschlagswürdigen Umständen erfolgt, ergeben. Der

gegenständliche Haftungs- und Abgabenbescheid sei auf Grund einer Außenprüfung erlassen worden. Laut Außenprüfung lägen Aufzeichnungen, die über eine längere Zeit geführt wurden und aus denen die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter zuschlagswürdigen Umständen erfolgt ist, nicht vor. Begünstigt seien Arbeiten mit Teer, sonstigen kochenden Massen, Arbeiten an Öl-, Säure- und Fettanlagen etc. Im gegenständlichen Fall könnten am ehesten Arbeiten bei Wartung und Reinigung von Betriebsmitteln und Maschinen und bei Wagenwaschungen als Vergleich herangezogen werden. Allerdings müssten solche Arbeiten in einem überwiegenden Ausmaß durchgeführt werden. Die gegenständlichen Kraftfahrer würden überwiegend zu Fahrtätigkeiten eingesetzt und nicht zu Reinigungsarbeiten unter erheblicher Verschmutzungsgefahr. Es seien nur Arbeitszeiten relevant, während deren eine erhebliche Verschmutzung erfolge. Es müsse also zwischen Verschmutzung und Arbeit ein Kausalzusammenhang bestehen. Die Zeiten einer Nichtreinigung könnten nicht zulagenfähig sein. Arbeiten in einer Montagegrube, gleich eines Mechanikers, entsprächen am Ehesten den oben aufgezählten Tätigkeiten. Belade- und Entladearbeiten seien dem Gesetz nach daher nicht einer erheblichen Verschmutzung ausgesetzt. Abgesehen davon erreichen die in der Berufung angeführten, zuschlagstauglichen Arbeiten nicht ein erhebliches Ausmaß. Nach Lehre und Rechtsprechung seien Steuerbegünstigungen streng auszulegen. Die gegenständlichen Arbeiten erfüllten nur zum kleineren Teil die Voraussetzung der Steuerfreiheit. Stichproben im Betrieb sowie Zeugenaussagen wären nicht geeignet, das überwiegende Ausmaß der zuschlagsfähigen gegenständlichen Arbeiten darzutun, sodass ein diesbezüglicher Verfahrensmangel nicht erkennbar sei. Das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen könne daher nicht bejaht werden. Auf das Vorliegen der funktionellen und formellen Voraussetzungen müsse daher nicht mehr eingegangen werden. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

Im Vorlageantrag vom 10. November 2005 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen ergänzend vor:

Gemäß § 68 Abs 1 und 5 EStG seien unter anderem Schmutzzulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Als solche Zulagen seien jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend und unter Umständen erfolgen, die im erheblichen Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken. Das Finanzamt Bregenz habe den zu Grunde liegenden Sachverhalt mangelhaft erörtert. Die Abgabenbehörde habe Prüfungshandlungen unterlassen, welche geeignet gewesen wären, Aufschluss darüber zu geben, welche tatsächlichen Tätigkeiten die Arbeitnehmer der Berufungsführerin erbringen und ob diese Tätigkeiten zwangsläufig zur erheblichen Verschmutzung dieser Arbeitnehmer und deren Kleidung führen. Die Berufungswerberin rüge ausdrücklich, das Unterlassen eines

ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens. Hätte die belangte Behörde die Arbeitnehmer auch nur einen Tag bei deren Arbeit beobachtet, so hätte sie zum Ergebnis gelangen müssen, dass Belade- und Entladearbeiten gleich wie die sonstigen durchzuführenden Arbeiten die Arbeitnehmer der Berufungswerberin und deren Kleidung zwangsläufig erheblich verschmutzten. Die Berufungswerberin beantrage hiermit nochmals die Durchführung eines Lokalaugenscheins, durch welchen sich die belangte Behörde von der Richtigkeit des Vorbringens hätte überzeugen sollen bzw. überzeugen können. Die belangte Behörde habe bisher diesem Beweisantrag nicht entsprochen und die Nichtaufnahme des Beweises lediglich damit gerechtfertigt, dass Stichproben im Betrieb sowie Zeugenaussagen nicht geeignet wären, das überwiegende Ausmaß der zuschlagsfähigen gegenständlichen Arbeiten darzutun. Mit dieser Begründung, welche eine Scheinbegründung darstelle, habe sich die Behörde ein näheres Eingehen auf die gegenständliche Sachlage ersparen wollen, ohne sich hiermit näher auseinander zu setzen. In dieser Scheinbegründung sei auch eine vorweggenommene Beweiswürdigung zu erblicken. In der Berufungsvorentscheidung sei weiters festgehalten, dass Belade- und Entladearbeiten dem Gesetz nach nicht einer erheblichen Verschmutzung ausgesetzt seien. Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigung für Schmutzzulagen sei jedoch unter anderem, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die in einem erheblichen Maß einer Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleider zwangsläufig bewirken (vgl. die VwGH-Erkenntnisse vom 23.10.1990, 89/14/0179 und vom 30.01.1991, 90/13/0102). Es komme daher auf die tatsächlichen Verhältnisse an, weshalb der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes durch das Finanzamt Bregenz, wonach Belade- und Entladearbeiten dem Gesetz nach (?) – grundsätzlich – nicht einer erheblichen Verschmutzung ausgesetzt seien, nicht gefolgt werden könne. Bei Durchführung auch unangemeldeter Stichproben bzw. eines Lokalaugenscheins hätte sich die belangte Behörde davon überzeugen können, dass die Arbeitnehmer der Berufungswerberin tatsächlich Arbeiten verrichten, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die im erheblichen Maß eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken. Zwar habe das Finanzamt Bregenz richtig erkannt, dass nur Arbeitszeiten relevant sind, während denen eine erhebliche Verschmutzung erfolgt und wenn zwischen Verschmutzung und Arbeit ein Kausalzusammenhang besteht. Es dürfe jedoch als notorisch vorausgesetzt werden, dass die Arbeitnehmer der Berufungsführerin als Lastkraftwagenfahrer den Be- und Entladenvorgang selbst durchführen müssten und aufgrund der regelmäßig zu transportierenden Güter (geöltes Stahl, geöltes Blech, Stahlbraunwaren, alle Arten von Baustoffen wie Zement, technische Baustoffe für den Tunnelbau, Dämmstoffe, Tellwolle, Schalungsteile, Kunststoffröhren, etc.), welche allesamt im Freien gelagert seien und dementsprechend verschmutzt seien, zwangsläufig am Körper und der Kleidung erheblich

verschmutzt würden. Gehe man nunmehr von der einfachsten Konstellation aus, dass nämlich die LKW- Fahrer morgens zur Beladestelle fahren, dort die Ware selbst beladen und hiedurch sich selbst und ihre Kleidung zwangsläufig erheblich verschmutzten und diese danach zur Entladestelle zurückfahren und berücksichtige man weiters, dass sich die Temperatur in der Fahrgastzelle des Lastkraftwagens während der Fahrt durch die Wetterverhältnisse und die in die Fahrgastzelle eindringende Motorwärme derart erhöhe, dass der auf der Kleidung haftende Schmutz durch das Transpirieren der Lastkraftwagenfahrer auf die direkt am Körper befindliche Kleidung dringe und auch den Körper der Arbeitnehmer selbst verschmutze, so muss von einer überwiegenden Tätigkeit ausgegangen werden, die zwangsläufig zu einer erheblichen Verschmutzung führe. Es handle sich hiebei nicht um eine nicht zu berücksichtigende Verschmutzung durch Schweißabsonderung, sondern durch eine mit der Tätigkeit der Arbeitnehmer zwangsläufig verbundene und von außen einwirkende Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung. Nehme man nunmehr diesen einfachsten Fall eines Transportes her, so könne festgestellt werden, dass die Arbeitnehmer bei der Be- und Entladung verschmutzt würden und eine weitere Verschmutzung auf der Retourfahrt, welche bereits 50 % der Fahrzeit ausmache, erfolge. Vor diesem Hintergrund erhelle zwangsläufig, dass die zu leistenden Arbeiten überwiegend unter den geforderten Umständen erfolgten. Bedenke man weiters, dass jeder Transportunternehmer bemüht sei, Leerfahrten zu vermeiden und es die Regel darstellt, dass die Lastkraftwagen von den Arbeitnehmern der Berufungswerberin bereits zu Beginn des Arbeitstages beladen würden, nachfolgend zum Zielort gefahren werde, dort entladen und nachfolgend mit neuer "Ware" beladen werde und der nächste Bestimmungsort angefahren werde, erhelle, dass bereits nur unter Heranziehung der Be- und Entladetätigkeit samt den damit zusammenhängenden und zur weiteren Verschmutzung führenden Fahrten, die Arbeitnehmer über 95 % der Arbeitszeit kausal und zwangsläufig erheblich verschmutzt würden. Hiebei seien die weitere massive und zwangsläufige Verschmutzung der Arbeitnehmer und deren Kleidung durch Ladungssicherungstätigkeiten, Reinigung des Lastkraftwagens, samt Unterboden, Fahrzeugpflege und Demontage und Aufbau der LKW-Plane – diesbezüglich werde auf das bisherige Vorbringen der Berufungsführerin verwiesen – in den erwähnten Beispielen noch nicht berücksichtigt worden, welche jedoch in die Entscheidung Eingang finden müssten. Bei Durchführung eines ordentlichen Ermittlungsverfahrens samt den entsprechenden Feststellungen der tatsächlichen Umstände der zu leistenden Arbeit und einer rechtlich richtigen Beurteilung, hätte die belangte Behörde letztlich zum Ergebnis gelangen müssen, dass die geleisteten Zulagen gemäß § 68 EStG steuerfrei zu gewähren seien.

Die VGKK übermittelte auf Ersuchen des UFS vom 25. Juni 2007 ihre Akten.

---

Im Verfahren hinsichtlich Vorschreibung von Sozialversicherungsbeiträgen hinsichtlich oa Schmutzzulagen brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen ergänzend vor:

Die mit dem Be- und Entladen sowie im Zusammenhang mit der vorgeschriebenen Ladungssicherung verbundene erhebliche Verschmutzung, sowie diejenige, die aus der mit der Arbeit verbundenen Fahrzeugpflege, dem Fahrzeugservice bzw technischen Fahrzeugkontrolle resultiere, sei bereits ausreichend dargetan worden. Daneben müsse berücksichtigt werden, dass die mit den oben beschriebenen Tätigkeiten (Be- und Entladen etc) zweifelsohne einhergehende erhebliche Verschmutzung der Arbeitnehmer auch insbesondere dazu führe, dass der Fahrzeuginnenraum der LKW's durch den an der Kleidung und am Körper anhaftenden Schlamm, Staub oder beispielsweise Öl ebenfalls erheblich verunreinigt werde. Die LKW-Fahrer würden gleichsam über dem Motorblock sitzen, der erhebliche Hitze ausstrahle. Dies löse bei den Arbeitnehmern der Berufungsführerin bereits während des Lenkens eines LKW eine Transpiration aus, die gleichsam die Verschmutzung von den Kleidungsstücken (die aus Fahrzeugpflege, Fahrzeugservice bzw technischer Fahrzeugkontrolle sowie Belade- und Entladetätigkeiten sowie Tätigkeiten im Rahmen der Ladungssicherung resultiere) an die darunter liegende Haut gelangen lasse. Somit bewirke diese Arbeit eine weitere erhebliche Verschmutzung. Außerdem würden die LKW-Lenker, selbst wenn sie den LKW sauber betreten, sofort wieder schmutzig, da durch die anfallenden Tätigkeiten sowie Fahrzeugpflege, Fahrzeugservice bzw technischer Fahrzeugkontrolle sowie Belade-, Entlade- und Tätigkeiten der Ladungssicherung immer wieder Schlamm, Öl, Staub etc in das Führerhaus getragen würden, die dann durch den zwangsläufigen Körperkontakt bzw Kontakt der Kleidung mit den verschmutzten Oberflächen (via Sitzbank) wiederum eine Verschmutzung der Arbeitnehmer der Berufungsführerin bewirken würden. Zwar seien die LKW-Lenker im Rahmen der Fahrzeugpflege dazu angehalten, auch den Innenraum des von ihnen gelenkten LKW's sauber zu halten, jedoch könne eine Pflege im Transportgewerbe vernünftigerweise nicht im klinisch reinen Ausmaß erfolgen, was auch nicht zumutbar wäre, zumal es sich teilweise um schwer entfernbare Rückstände handle. Da das Lenken der LKW damit selbst eine weitere Verschmutzung der Arbeitnehmer nach sich ziehe, lägen die Voraussetzungen für die Gewährung einer Schmutzzulage vor. Ein schweißnasser Körper ziehe die im Führerhaus befindlichen Schmutzpartikel an. Eine Nylonplane könne keine Abhilfe verschaffen, da diese auch verschmutzt würde und so der Schmutz wieder auf die Kleidung gelangen würde. Die Ausdämpfungen von erwärmtem Plastik würden in der Regel als gesundheitsschädigend gelten. Zudem hielten sich die LKW-Fahrer im Zuge von Tätigkeiten des Be- und Entladens sowie der Ladungssicherung zwangsläufig auf der Ladefläche auf. Dort sei eine Hitzestau zur warmen Jahreszeit unvermeidbar, sodass dort zwischen Mai und September eine durchschnittliche Temperatur von 40 Grad Celsius herrsche. Eine

Transpiration sei unvermeidbar und es blieben dadurch neben der durch die Ladetätigkeit ohnehin entstehenden erheblichen Verschmutzung auch Stoffe (Staub uä) am Körper und an der Kleidung haften, die sonst nicht dorthin gelangen würden. Umgekehrt lasse sich während der kalten Jahreszeit eine überdurchschnittliche Verschmutzung der LKW's samt Abdeckplanen nicht vermeiden. Dieser Schmutz stamme im Wesentlichen von den Aufwirbelungen von Schnee und Matsch, verbunden mit Salz und den darin abgelagerten festen Staub- und Abgaspartikeln. Dadurch, dass die LKW-Lenker die Planen beim Be- und Entladen bzw auch im Zuge der Ladungssicherung abdecken und wieder zudecken müssten, geschehe eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig und sei auch keine wirksame Abwehrmaßnahme dagegen ersichtlich. Unterschiedlichste Fahrtstrecken, Transportgüter, Belade- und Entladestellen, Wartezeiten bei den Be- und Entladestellen, Witterungs- und Verkehrsverhältnisse bedingten daher praktisch täglich, wöchentlich oder monatlich unterschiedlichste Zeitaufteilungen hinsichtlich der Fahrzeit, der Zeiten für Be- und Entladetätigkeiten, Ladungssicherungen usw. Es ergäben sich folgende Prozentsätze hinsichtlich der verschiedenen Tätigkeiten:

Lenkzeiten	50%
Be- und Entladetätigkeiten	20%
Ladungssicherung / Entfernung der Ladungssicherungen	15%
Fahrzeugpflege / Reinigung Antriebsstrang	10%
Vorgeschriebene technische Überprüfungen und Kontrollen während der Fahrt	5%

Die Lenker hätten vor jeder Inbetriebsetzung des Fahrzeuges den äußeren Zustand des Fahrzeuges zu überprüfen, die komplette Beleuchtungsanlage zu kontrollieren, die komplette Bremsanlage zu überprüfen. Dies bedeute, der Fahrer müsse wo immer er sich befindet und wie immer das Gelände beschaffen ist, unter das Fahrzeug kriechen, um Bremstrommel oder Bremsscheiben und Bremsbeläge einer Prüfung zu unterziehen.

Auf Grund der Hitze im Sommer sei es einem LKW-Lenker nicht mehr möglich echte Schutzkleidung zu tragen. Er müsse in solchen Fällen zwangsläufig seine Arbeit in einer kurzen Hose und ohne Oberkörperbedeckung verrichten. Bei entsprechend dichter Bekleidung würde bei derartigen Temperaturen eine ernsthafte Gesundheitsgefährdung entstehen, Kollabierungen wären die Folge. Durch Be- und Entladung bzw Ladungssicherung und Auf und Abplanung würden Haar, Kopfhaut, Gesicht, Hände, bei hohen Temperaturen Oberkörper und Ober- und Unterschenkel verschmutzt. Bei Kontrollarbeiten am Fahrzeug, Fahrzeugwäsche und Servicearbeiten würden die Hände, Unter- und Oberarme und das Gesicht verschmutzt. Bei der Reinigung der Ladefläche würde Staub aufgewirbelt. Zu schweren Verschmutzungen würden Fahrzeugwäsche, Be- und Entladungen von Transportgütern und Ladungssicherungen

führen, zu mittleren Verschmutzungen Wascharbeiten am Fahrzeug ohne Wäsche des Motors und des Antriebsstranges und ohne die so genannte Unterwäsche. Als Folge von notwendigen Arbeiten, welche als Einzeltätigkeit nicht zu einer mittleren Verschmutzung führen, sei sehr häufig festzustellen, dass im unmittelbaren Zusammenfall bzw in der Abfolge mehrerer Arbeiten in Summe eine schwere Verschmutzung am Körper und an der Bekleidung entstehe. Grundsätzlich könne die Verschmutzung des Körpers durch zweckdienliche Arbeitskleidung hintan gehalten werden. Unter zweckdienlicher Arbeitskleidung seien ein Hut, Handschuhe, ein Overall, eine Latzhose, eine Arbeitshose und eine Arbeitsjacke, sowie Socken und Schuhe zu verstehen. Es gebe aber Witterungsverhältnisse und Tätigkeiten, welche das Tragen massiver Arbeitskleidung nicht mehr zuließen. Bei großer Hitze sei das Tragen von Arbeitskleidung unzumutbar, da dies zu einem Kreislaufkollaps führen könnte. Das Tragen von Handschuhen sei bei vielen Tätigkeiten aus Sicherheitsgründen (sicherer Haltegriff) nicht möglich. Theoretisch denkbar wäre es zwar, dass bei Entfernung und Anbringung von Planen ein massiver Kunststoffschatzanzug getragen werde. Wenn aber dadurch die Bewegungsfreiheit extrem eingeschränkt werde und diese Kleidung zu einem Sicherheitsrisiko führe oder hohe Temperaturen das Tragen dieser Kleidung ohne Gefährdung der Gesundheit nicht mehr zuließen, müsse darauf verzichtet werden. Auf Grund der strengen Ruhezeitenvorschriften sei es in ungünstigen Fällen den Fahrern nicht mehr möglich, eine Raststätte mit entsprechenden Sanitärräumen zu erreichen. Sie müssten dann die Ruhezeit (meistens 12 Stunden) in stark verschmutztem Zustand verbringen. Viele LKW-Fahrer littent daher an Hautkrankheiten. Ausmaß und Art der verschmutzenden Tätigkeit sei von der Art der zu transportierenden Güter abhängig. Die Berufsführerin transportiere sämtliche Güter mit Ausnahme von Tankwagen-Transporten. Von den 33 Fahrern, die eine Schmutzzulage erhalten haben, seien 32 im Fernverkehr tätig, einer im Mittelstreckenverkehr. Da Letzterer hauptsächlich im Vor- und Nachlauf zum kombinierten Verkehr eingesetzt werde, sei er auf Grund der intensiven Häufigkeit von Be- und Entladungen sowie Ladungssicherungen und der notwendigen Reinigung der Transportbehälter den selben erheblichen Verschmutzungen wie die Fernfahrer ausgesetzt. Im Streitzeitraum seien nur ca fünf LKW mit einer Klimaanlage ausgestattet gewesen. Bei Neufahrzeugen seien Klimaanlagen als Serienausstattung üblich und mittlerweile technisch ausgereift. Wo immer dies möglich sei, werde auf Verpackungen aus Kostengründen verzichtet. Es gehe aber auch von vielen verpackten Produkten, welche auf Paletten geschichtet sind und mit Schweiß- oder Wickelfolie geschützt werden, ein Verschmutzungspotential aus, wenn länger andauernde Lagerungen dieser Waren vorausgegangen sind.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 68 Abs 1 und Abs 5 EStG lauten:

(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.

(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.

Die zitierte Bestimmung ist nach dem Schrifttum (vgl. ÖStZ 1988, S 295) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen.

Die erste Voraussetzung ist funktioneller Art. Sie ist erfüllt, wenn eine Zulage neben dem Grundlohn gewährt wird. Daraus ist zum einen abzuleiten, dass Zulagen nicht auf Kosten einer unzulässigen Kürzung des Grundlohnes gehen dürfen. Zum anderen bedeutet es, dass es unzulässig wäre, Zulagen lediglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist formeller Art.

Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden. Dies setzt den Abschluss einer Betriebsvereinbarung voraus, in der Einigung über die Zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt wurde.

Zusätzlich zu den beiden erstgenannten Voraussetzungen ist für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer dritten, der so genannten materiellen Voraussetzung erforderlich. Der Arbeitnehmer muss auch tatsächlich Tätigkeiten verrichten, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen. Um das Vorliegen dieser dritten Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Für die steuerliche Anerkennung von Zuschlagspauschalien ist darüber hinaus anhand von Aufzeichnungen über die tatsächlich unter zuschlagswürdigen Umständen verrichteten Arbeitsstunden die gerechtfertigte Höhe der Pauschalien nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Die Berufungsführerin ist den Feststellungen im angefochtenen Bescheid und in der Berufungsvorentscheidung, wonach es keine Aufzeichnungen über jene Zeiten, an denen Arbeiten verrichtet werden, die eine außerordentliche Verschmutzung begründen, nicht entgegengetreten. Das Vorbringen in der Berufung, wonach die verschmutzenden Tätigkeiten (ohne Lenkzeiten) 25% betragen, widerspricht dem Vorbringen in der Stellungnahme gegenüber der VGKK, wonach diese Zeiten 50% der Arbeitszeit betragen. Dieser Widerspruch ist nur dadurch zu erklären, dass keine Aufzeichnungen vorliegen, die eine verlässliche Beurteilung der Arbeitszeiten erlauben, an denen eine erhebliche Verschmutzung der Arbeitnehmer erfolgte. Zudem hätten diese Aufzeichnungen das Überwiegen der verschmutzenden Tätigkeit für jeden einzelnen der 33 LKW Fahrer, denen die Berufungsführerin eine „Schmutzzulage“ bezahlt hat, darum müssen. Da keine verlässlichen Aufzeichnungen über das Ausmaß der verschmutzenden Tätigkeiten vorliegen, ist zu überprüfen, ob es der Berufungsführerin gelungen ist, das überwiegende Ausmaß der verschmutzenden Tätigkeiten glaubhaft zu machen.

Unter Schmutzzulagen 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 (Verunreinigung) des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (zB Arbeiten mit Teer,

Arbeiten im Zusammenhang mit Tierkörperbeseitigung, Kesselreinigung, Verstaubung, Verschlammung, Arbeiten am Schlachthof).

Darunter sind nach der Verkehrsauffassung nur solche Umstände zu verstehen, die von außen einwirken. Nur dieses Verständnis entspricht auch dem Zweck der Bestimmung, die bestimmte Arten von Tätigkeiten begünstigen will. "Verschmutzung" durch Schweißabsonderung kann darunter nicht verstanden werden, zumal das Ausmaß der Schweißabsonderung wesentlich von der physischen Kondition des Arbeitnehmers und weniger von der Art der Tätigkeit abhängt (VwGH 10.5.1994, 91/14/0057). Zudem ist die Hitze in der Fahrgastzelle abhängig von externen Faktoren, wie Wetter, Jahreszeit und Fahrtroute (eine Fahrt im August nach Nordeuropa ist in der Regel wesentlich kühler als eine Fahrt zur gleichen Zeit nach Südeuropa). Zudem waren nach den Angaben der Berufsführerin im Streitzeitraum fünf ihrer LKW's mit einer Klimaanlage ausgerüstet. Bei diesen LKW war die Temperatur in der Fahrgastzelle regulierbar. Zudem hat der VwGH im Erkenntnis vom 14.9.2005, 2003/08/0266 ausgeführt, dass es auf wetterbedingte Verschmutzungen nicht ankommt, sondern vielmehr darauf, ob die Tätigkeit an sich zu außergewöhnlichen Verschmutzungen führt. Die durch die Hitze in der Fahrgastzelle entstehende verstärkte Schweißabsonderung und die allenfalls damit einhergehende Verschmutzung des Körpers durch Ablösung des Schmutzes von der Kleidung und Eindringen des Schmutzes auf die Haut, ist daher eine im Wesentlichen wetterbedingte Verschmutzung, die nicht auf die Tätigkeit zurückzuführen ist.

Es ist – bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten – zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr führen (vgl. VwGH 30.1.1991, 90/13/0102). Die Frage einer außerordentlichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie überwiegend (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird) eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken. Die Möglichkeit der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

In der Berufung brachte die Berufsführerin vor, dass folgende Schmutzverursachenden Arbeiten durchgeführt wurden:

Art der Tätigkeit	Stunden pro Woche
-------------------	-------------------

Reinigung	2
Be- und Entladetätigkeit	6
Service am LKW	2

Dies hätte hochgerechnet auf einen Monat eine verschmutzende Tätigkeit im Ausmaß von ca 40 Stunden ergeben. Erst nachdem die Berufungsvorentscheidung abgewiesen wurde, weil kein Überwiegen der verschmutzenden Tätigkeiten vorliegt, hat die Berufungsführerin in der Stellungnahme gegenüber der VGKK vorgebracht, dass sich bezüglich der Verhältnisse der einzelnen Tätigkeiten folgende Prozentsätze ergäben:

Lenkzeiten	50%
Be- und Entladetätigkeiten	20%
Ladungssicherung / Entfernung der Ladungssicherungen	15%
Fahrzeugpflege / Reinigung Antriebsstrang	10%
Vorgeschriebene technische Überprüfungen und Kontrollen während der Fahrt	5%

In Anbetracht dessen, dass 32 der 33 Fahrer, denen eine Schmutzzulage gewährt wurde, im Fernverkehr eingesetzt wurden, ist es unglaublich, dass die Lenkzeiten nur 50% betragen. Zudem führte die Berufungsführerin in der Berufung aus, dass die Arbeitnehmer mit Be- und Entladearbeiten sowie Ladungssicherungstätigkeiten ca 2 Stunden pro Tag beschäftigt sind, was einem Ausmaß von ca 25% entspricht. Diese Angaben sind, da sie sich mit der Erfahrung des täglichen Lebens decken und zudem zu einem Zeitpunkt abgegeben wurden, bevor die Berufungsvorentscheidung ergangen ist, sowie der Tatsache, dass 32 der 33 Arbeitnehmer denen eine Schmutzzulage gewährt wurden, im Fernverkehr tätig sind, glaubwürdiger als die Angaben in der Stellungnahme gegenüber der VGKK. Die Zeitangaben in der Stellungnahme gegenüber der VGKK, dass die Be- und Entladetätigkeiten sowie Ladungssicherungstätigkeiten 35% der Gesamtarbeitszeit ausmachen, werden vom UFS als Schutzbehauptung gewertet. Der UFS folgt daher den Zeitangaben in der Berufung und geht somit davon aus, aus dass die Be- und Entladearbeiten sowie die Ladungssicherungstätigkeiten ca 25% der Arbeitszeit eines LKW-Fahrers beanspruchen.

Die Angaben hinsichtlich „Fahrzeugpflege“ und „Reinigung Antriebsstrang“ in der Stellungnahme gegenüber der VGKK decken sich mit den Angaben in der Berufung hinsichtlich Reinigung und Service am LKW und werden daher vom UFS für wahr gehalten.

Die Angabe dass die vorgeschriebenen technischen Überprüfungen und Kontrollen während der Fahrt 5% der Arbeitszeit – sohin ca ½ Stunde täglich – ausmachen, ist nicht glaubwürdig, wird aber mangels eines Gegenbeweises als wahr unterstellt.

Das Verhältnis der einzelnen Tätigkeiten eines LKW-Fahrers der Berufungsführerin wird vom UFS daher mit folgenden Prozentsätzen geschätzt:

Lenkzeiten	60%
Be- und Entladetätigkeiten sowie Ladungssicherung	25%
Fahrzeugpflege / Reinigung Antriebsstrang	10%
Vorgeschriebene technische Überprüfungen und Kontrollen während der Fahrt	5%

Da die verschmutzende Tätigkeit pro Fahrer maximal 40% und sohin deutlich weniger als Hälfte der Arbeitszeit beträgt, war die Durchführung eines Lokalaugenscheines im Betrieb der Berufungsführerin entbehrlich, zumal auch ein solcher nicht zielführend ist, da bei Stichproben im Betrieb nur die Situation der Fahrer beim Waschen der LKW's bzw der Reparatur beleuchtet hätte, nicht aber diejenige Zeit, zu der die Fahrer mit den LKW's unterwegs sind. Insbesondere hätten keine Rückschlüsse auf den Grad der Verschmutzung beim Be- und Entladen sowie der Ladungssicherung getroffen werden können, da wie bereits oben ausgeführt, nach den Angaben der Berufungsführerin die Fracht äußerst verschieden ist. Die Fahrtzeiten der Fahrer machen auch nach Angaben der Berufungsführerin in der Berufung mehr als drei Viertel, in der Stellungnahme gegenüber der VGKK die Hälfte ihrer Arbeitszeit aus. Nach der vom UFS getroffenen Feststellung liegt die Fahrtzeit bei 60%, einem Mittelwert der Angaben der Berufungsführerin. Von der Einvernahme der LKW-Fahrer als Zeugen war abzusehen, da diese zwar den Grad der Verschmutzung der durch die einzelnen Arbeiten verursacht wird, schildern können, da aber auch nach den Angaben der Berufungsführerin die verschmutzenden Tätigkeiten (ohne Lenkzeit) nicht mehr als 50% der Gesamtarbeitszeit betragen haben, war nicht zu erwarten, dass die Einvernahme der LKW-Fahrer dazu führt, dass festgestellt werden kann, dass die zu einer erheblichen Verschmutzung führenden Tätigkeiten überwiegen. Weiters wurde die Berufungsführerin während der Lohnsteuerprüfung aufgefordert, Aufzeichnungen über jene Zeiten vorzulegen, die eine außerordentliche Verschmutzung begründen. Die Berufungsführerin hat solche Aufzeichnungen nicht vorgelegt. Bei § 68 EStG handelt es sich um eine Begünstigungsbestimmung. Bei Begünstigungsbestimmungen tritt die amtswegige Sachverhaltsermittlungspflicht gegenüber der Offenlegungspflicht des Steuerpflichtigen in den Hintergrund. Da die Angaben der Berufungsführerin hinsichtlich Dauer von Fahrzeugpflege, Service und technische Überprüfungen und Kontrollen während der Fahrt für wahr gehalten werden und die Dauer der Be- und Entladungen sowie der Ladungssicherungen bzw der damit einhergehenden Verschmutzung nicht am Betriebsort der Berufungsführerin, sondern nur am Beginn bzw Ende der Frachtstrecke (beim jeweiligen Kunden) besichtigt werden kann, hatte die Durchführung eines Lokalaugenscheines bei der Berufungsführerin zu unterbleiben.

Bei der Ermittlung der Zeiten zu denen verschmutzende Tätigkeiten auszuüben sind, sind von der Berufungsführerin alle Arbeiten berücksichtigt worden, die zu einer Verschmutzung führen und nicht nur diejenigen die zu einer erheblichen Verschmutzung führen; wird doch in der Sachverhaltsdarstellung der Berufungsführerin angeführt, dass die Fahrer oft verstaubte Paletten mit den Händen sichern und den Laderaum kehren müssen, da dieser besenrein sein muss. Das Berühren verstaubten Ladungsgutes mit den Händen und das Kehren des Laderaumes führen zwar zu einer Verschmutzung; diese ist aber nicht unbedingt erheblich iSd § 68 Abs 5 EStG. Der Grad der Verschmutzung bei der Be- und Entladetätigkeit sowie beim Kehren des Laderaumes hängt stark von der Art der Fracht ab. Da aber nach den Angaben der Berufungsführerin die Fracht äußerst verschieden ist, kann nicht generell davon ausgegangen werden, dass die Fahrer bei der Be- und Entladetätigkeit zwangsläufig erheblich verschmutzt werden, sondern hängt dies von der Art des Frachtgutes und der damit verbundenen Art der Sicherung ab. Zudem entspricht es der Erfahrung des täglichen Lebens, dass geölte Stähle und Bleche, Stahl-Braunwaren, Baustoffe, Ölfässer, Altpapier und andere in der Sachverhaltsdarstellung aufgezählte Güter auf Grund ihres Gewichtes nicht händisch, sondern maschinell verladen werden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört die Tätigkeit eines Autowäschers nicht zu den außerordentlich verschmutzenden (VwGH 30.1.2002, 99/08/0033). Somit kann für die Reinigung des Fahrzeugs und der Aufbauten bzw Planen keine Schmutzzulage gewährt werden. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist lediglich beim Ölwechsel, der Aufbringung von Unterbodenschutz und ähnlichen Arbeiten die Gefahr einer erheblichen Verschmutzung gegeben (VwGH vom 8.2.1989, 88/013/0088). Dementsprechend geht der UFS davon aus, dass die Reinigung des Antriebsstranges sowie die Mithilfe beim Service und die Unterbodenreinigung zu einer erheblichen Verschmutzung iSd § 68 Abs 5 EStG führen.

Aus der Behauptung der Berufungsführerin im Vorlageantrag, dass der Schmutz auf der Kleidung durch das Transpirieren auch den Körper der Fahrer selbst verschmutzte, ist für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen, da diese Verschmutzung nicht zwangsläufig erfolgt, da es den LKW-Fahrern freisteht, für die Durchführung erheblich verschmutzender Arbeiten einen Overall oder eine sonstige Schutzkleidung über der normalen Arbeitskleidung zu tragen und während der Fahrt diese Schutzkleidung auszuziehen. Dass die LKW-Fahrer bei stark verschmutzenden Tätigkeiten eine solche Schutzbekleidung tragen, geht aus den von der Berufungsführerin vorgelegten Fotos hervor. Wenn vorgebracht wird, dass es auf Grund der Hitze im Sommer den LKW-Fahrern unmöglich sei, Schutzkleidung während der stark verschmutzenden Be- und Entladetätigkeit bzw Ladungssicherung zu tragen, so wird die Berufungsführerin darauf aufmerksam gemacht, dass Arbeiter in Gießereien wesentlich höheren Temperaturen als LKW-Fahrer ausgesetzt sind und trotzdem massive Schutzkleidung

tragen müssen. Das Argument, dass das Tragen von Schutzkleidung während des Be- und Entladevorgangs bzw der Ladungssicherung eine ernsthafte Gesundheitsgefährdung nach sich ziehen würde, ist daher nicht nachvollziehbar. Der Behauptung, dass die Fahrer in den Firmen, bei denen sie sich im Zuge der Be- bzw Entladung verschmutzen, keine Möglichkeit hätten, sich zu waschen, ist entgegenzuhalten, dass es den Fahrern freisteht, bei ihren Fahrten Raststätten, öffentliche Toiletten oder Gasthäuser aufzusuchen und sich in zeitlicher Nähe zur Verschmutzung zu waschen, bzw Reinigungstücher mitzuführen. Arbeiten die Verschmutzungen verursachen sind für sich zu betrachten. Es ist nicht möglich, Arbeiten, die keine erhebliche Verschmutzung auf dem Körper verursachen – wie das Lenken eines LKW – in die Beurteilung des Überwiegens miteinzubeziehen, nur weil die Verschmutzungen, die von anderen Arbeiten herrühren, noch nicht entfernt werden konnten. Überdies sind nach den Angaben der Berufsführerin die Fahrer angehalten auch den Innenraum der LKW's sauber zu halten. Auch wenn dies nicht in klinischem Ausmaß möglich ist, so führt die regelmäßige Reinigung doch dazu, dass die Verschmutzung durch den Aufenthalt in der Fahrgastzelle zu keiner erheblichen Verschmutzung iSd § 68 Abs 5 EStG führt. Wenn die Berufsführerin vorbringt, dass auch schwer entferbarer Schmutz in der Fahrgastzelle sei, so wird sie darauf hingewiesen, dass dieser schwer entfernbare Schmutz auch durch Schweiß – wenn überhaupt – nur in geringem Maß gelöst werden kann.

Dem Vorbringen, dass die LKW-Fahrer auf Grund der strengen Ruhezeitvorschriften oftmals nicht mehr die Möglichkeit hätten, eine Raststätte zu erreichen und daher die Ruhezeit (12 Stunden) in stark verschmutztem Zustand verbringen müssten, wird entgegengehalten, dass es allgemeinnotorisch ist, dass diese Ruhezeitenvorschriften oftmals nicht beachtet werden und die damit verbundenen Strafen auf Grund des geringen Entdeckungsrisikos bewusst in Kauf genommen werden. Selbst wenn sich die Fahrer der Berufsführerin ausnahmslos an die Ruhezeitenvorschriften gehalten hätten, kann auf Grund der nicht vorhandenen Aufzeichnungen nicht gesagt werden, wie oft es vorgekommen ist, dass die Fahrer auf Grund der Einhaltung der Ruhezeitenvorschriften keine Möglichkeit zur Körperpflege hatten.

Auf Grund der oben angeführten Argumente stellt der UFS fest, dass die nicht im Lenken der LKW bestehenden Tätigkeiten der LKW-Fahrer deutlich weniger als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit der LKW-Fahrer ausgemacht haben und dass daher selbst wenn alle anderen Tätigkeiten der LKW-Fahrer zu einer starken Verschmutzung geführt hätten, kein Überwiegen solcher Tätigkeiten vorliegen würde.

Schließlich wird noch einmal darauf hingewiesen, dass das Lenken eines LKW im Fernverkehr keine Arbeit darstellt, die die Ausbezahlung einer Schmutzzulage rechtfertigt. Da aber das

---

Lenken des LKW Fall den Großteil der Arbeitszeit in Anspruch genommen hat, lagen die Voraussetzungen für die steuerfreie Gewährung einer Schmutzzulage nicht vor.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 7. August 2007