



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. , xxx , gegen die Bescheide vom 6. April 2001 des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Zeiträume 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 und von 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000, StNr. yyy entschieden:

- 1.) Der Berufung für die Zeiträume 1994 bis 1996 wird stattgegeben (€ 12.867,60) und der angefochtene Bescheid soweit er die Haftung für Lohnsteuer betrifft, wird aufgehoben.
- 2.) Der Berufung für die Zeiträume 1997 bis 2000 wird stattgegeben (€ 24.001,37) und der angefochtene Bescheid, soweit betreffend Haftung für Lohnsteuer betrifft, abgeändert wie folgt:

Der nachzufordernde Lohnsteuerbetrag wird festgesetzt mit € 256,39 (Sachbezug PKW). Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung.

(Schillinginformation: Stattgabe zu 1.) S 177.062,00; Stattgabe zu 2.) S 330.266,00 und nachzufordernder Lohnsteuerbetrag S 3.528,00 (Sachbezug PKW))

Bemerkt wird, dass die Bescheide vom 6. April 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der Fassung der Berufungsentscheidung vom 24. September 2002 bereits rechtskräftig sind.

## **Entscheidungsgründe**

Der Betriebsgegenstand der Berufungswerberin (Bw.) war in den gegenständlichen Zeiträumen das Transportgewerbe, die Müllabfuhr, die Sonderabfallentsorgung, der Containerdienst und der Altstoffhandel. Anlässlich der bei der Bw. durchgeföhrten Lohnsteuerprüfungen für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 und 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 traf das Prüfungsorgan folgende Feststellungen:

1.) Bezüge des Geschäftsführers wurden nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen. Darüber wurde allerdings mit Berufungsentscheidungen vom 24. September 2002, RV/155-06/2002, RV/156-06/2002 rechtskräftig entschieden. Diese Frage war auch nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof.

2.) Schmutz- und Erschwernis- und Gefahrenzulagen wurden steuerfrei ausbezahlt:

Das Prüfungsorgan vertrat die Auffassung, dass die für die steuerfreie Behandlung dieser Zulagen erforderlichen Voraussetzungen im Sinne des § 68 EStG 1988 nicht vorliegen.

Das Finanzamt setzte für die Jahre 1994 bis 1996 die Lohnsteuer von einer Bemessungsgrundlage von S 553.318,00 (1994: S 143.226,00; 1995: S 195.404; 1996: S 214.680,00) mit einem durchschnittlichen Steuersatz von 32% in Höhe von S 177.062 fest und zog für die Nachforderung die Bw. mit Bescheid vom 6. April 2001 gemäß § 82 EStG zur Haftung für die Lohnsteuer heran.

Für die Jahre 1997 bis 2000 wurde folgende Lohnsteuernachforderung errechnet:

Jahr	1997	1998	1999	2000
Zulage	S 234.440,00	S 273.255,00	S 281.515,00	S 242.868,00
Lohnsteuer 32%	S 75.021,00	S 87.442,00	S 90.085,00	S 77.716,00

Somit setzte das Finanzamt für die Jahre 1997 bis 2000 die Lohnsteuer von einer Bemessungsgrundlage von S 1.032.078,00 mit einem durchschnittlichen Steuersatz von 32% S 330.266,00 fest und zog für die Nachforderung die Bw. mit Bescheid vom 6. April 2001 gemäß § 82 EStG zur Haftung für die Lohnsteuer heran. Der im Bescheid genannte Betrag von S 333.794,00 resultiert einerseits aus den genannten S 330.266,00 und der Nachversteuerung eines Sachbezuges (PKW) von S 3.528,00, wobei letzterer Betrag nicht bestritten wurde.

Fristgerecht wurde gegen beide Bescheide Berufung erhoben. Eingewendet wurde, dass die Kraftfahrer verschiedene Mülltransporte bzw. Entsorgungen durchzuföhren hätten. Das bedeute aber nicht, dass die einzelnen Fahrer immer wieder dieselbe Route fahren bzw. die

Müllentsorgung durchführten, sondern jeder Fahrer müsse jede Art von Entsorgung durchführen. Für die Fahrtätigkeit werde weniger Zeit aufgewendet als für die Ent- und Beladung sowie für die Reinigung der Fahrzeuge. Die gesamte Tätigkeit erfolge unter der Einwirkung der Verschmutzung, weil am Beginn des Tages die erste Verschmutzung passiere und nicht erst am Ende des Arbeitstages, weswegen die Steuerfreiheit der Schmutzzulagen gegeben sei.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvereentscheidung. Die Abgabenbehörde 2. Instanz führte ein Ermittlungsverfahren durch und erließ am 24. September 2002 die Berufungsentscheidung RV/155-06/2002, RV/156-06/2002, in welcher sie das Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid Lohnsteuer als unbegründet abwies.

Gegen diese Berufungsentscheidung erhob die Bw. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Mit Erkenntnis vom 20. September 2006, Zi. 2006/14/0028 (früher: 2002/15/0186) hob der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid, soweit er die Lohnsteuerhaftung betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf:

*"Die Beschwerde rügt aber zu recht, dass sich die belangte Behörde mit dem Tatsachen vorbringen der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren nicht auseinandergesetzt habe und auf die von der Bf. beigebrachten zahlreichen Unterlagen nicht eingegangen sei..... Warum die "vorliegenden Verträge und Bestätigungen" für eine Glaubhaftmachung der Tätigkeiten der Kraftfahrer (auch) im Streitzeitraum nicht ausreichten, um die bezahlten Beträge unter die Befreiungsbestimmung des § 68 Abs. 1 EStG zu subsumieren, wird im angefochtenen Bescheid in keiner Weise nachvollziehbar, unter Darlegung der entsprechenden Überlegungen und der Beweiswürdigung zu den angesprochenen Unterlagen im Einzelnen dargestellt. Auch mit der einer Berufungsentscheidung für einen vorangegangenen Prüfungszeitraum entnommenen Aussage, dass die Haupttätigkeit eines Kraftfahrers im Lenken eines Fahrzeuges bestehe, kann beispielsweise allein noch nicht die im Schriftsatz der Beschwerdeführerin vom 26. März 2001 geschilderte Besonderheit ihrer betrieblichen Situation, wonach auch die Kraftfahrer "im höchsten Maße" Ladetätigkeiten auszuüben hätten (wobei die Ladezeit pro Tag bei einer Fahrzeit von eineinhalb bis zwei Stunden mindestens acht Stunden betragen habe), widerlegt werden. Dass es durch die Mithilfe der Fahrer beim Be- und Entladen des Fahrzeugs "sicher nicht auszuschließen" sei, dass es zu einer Verschmutzung der Kleidung kommen könnte, räumt auch der angefochtene Bescheid ein. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang im Übrigen, dass im Vorhalt der belangten Behörde vom 15. Juli 2002 u.a. davon die Rede ist, dass "bei Nichtnachkommen" im Schätzungswege 10% der festgesetzten Lohnsteuer wegfallen würden und für das Jahr 2000 der auf den Fahrer C.J. festgesetzte Teil der Lohnsteuer im Ausmaß von 19.157 S" im Berufungsverfahren nicht festgesetzt wird", ohne dass dazu allerdings im angefochtenen Bescheid entsprechende Änderungen des erstinstanzlichen Bescheides erfolgt sind."*

Unter Bedachtnahme auf die im Erkenntnis geäußerte Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufungen abermals zu entscheiden.

## ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

### **1.) Zur Schmutzzulage dem Grunde nach**

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge steuerfrei (BGBl. 1993/818 ab 1994). Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgten, die in erheblichen Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken oder im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder infolge schädlicher 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.

Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken (Aufzählung aus Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band III, zu § 68, Tz 27: Arbeiten mit Teer, Arbeiten im Zusammenhang mit Tierkörperbeseitigung, Kesselreinigung, Staubentwicklung, Verschlammung, Arbeiten am Schlachthof, Entsorgung mobiler WC-Anlagen, Ärzte in Unfall-, Intensivstationen und psychiatrischen Stationen, Autobuslenker rechtfertigen eine Erschwerniszulage, wenn sie überlange Autobusse lenken, Transport und Verlegung von Messkabeln und Geophonen (Schwingungsempfänger), die bei jedem Wetter in unwegsamen Gelände durchgeführt werden, bewirken eine erhebliche Verschmutzung). 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 (VwGH vom 13. Oktober 1999, ZI. 94/13/0008).

### **2.) Erhebungen und Beweisaufnahmen**

2.1.) Die Bw. legte mit Schreiben vom 26. März 2001 tageweise Aufstellungen und Zeitpläne über die Tätigkeiten der Arbeitnehmer vor

2.2.) Bestätigung über sämtliche laufende Verträge vom 13. August 2002 des Gemeindeverbandes für Umweltschutz in der Region B

2.3.) <http://www.baier-entsorgung.at> Zugriff vom 17. und 18. April 2007, <http://www.abco.at>, Zugriff vom 17. April 2007

Zu 2.1.) Die Bw. legte mit Schreiben vom 26. März 2001 tageweise Aufstellungen und Zeitpläne über die Tätigkeiten der Arbeitnehmer vor, welche auszugsweise wiedergegeben werden:

*"Wir sind ein Unternehmen, welches sich seit ca. 12 Jahren konkret mit Abfall- und Altstoffsammlung, -behandlung und -verwertung befasst. Unser derzeitiger Fuhrpark umfasst ca. 12 Fahrzeuge, welcher in den letzten Jahren kontinuierlich vergrößert wurde. Mit diesen Fahrzeugen sammeln wir Restmüll, Sperrmüll, Biomüll, Strauchschnitt, Klärschlamm, Altmetalle, Elektronikschrott, Weiß- und Buntglas, Kunststoffabfälle, Altpapier, Kartonagen und jede Art von gefährlichen Abfällen....Unsere Sammelfahrzeuge fahren im Schnitt nur etwa zwischen 20.000 und 30.000 km pro Jahr. Das ist ein Schnitt von ca. 100 bis 120 km pro Tag. Daran kann man schon ablesen, dass die Fahrzeuge zum überwiegenden Teil mit Ladearbeiten beschäftigt sind. Wenn man jetzt rechnet, dass diese 100 bis 120 km mit einem LKW normalerweise zwischen 1 1/2 und 2 Stunden gefahren werden können, beträgt die Ladezeit pro Tag bei einem durchschnittlichen 10 Stunden Tag mindestens 8 Stunden."*

- *Sperrmüllsammlung in der Gemeinde A, 29.8.2000*

*Sperrmüll ist jene Art von Müll, welcher durch seine Beschaffenheit nicht mittels einer normalen Hausmülltonne entsorgt werden kann. Das ist sämtlicher Hausrat, wie z.B. Koffer, Bilder, Lampenschirme, Vorhangskarnisen, Heizkörper, Möbel, Teppiche, Matratzen, kleine landwirtschaftliche Maschinen und Geräte, Kinderspielzeug usw. Fahrer und Beifahrer steigen aus und laden sämtlichen bereitgestellten Sperrmüll in das Pressfahrzeug. Da in der Abfuhrgemeinde ab 6 Uhr 30 sämtlicher Sperrmüll am Straßenrand bereitgestellt sein muss, wird dieser im Normalfall bereits am Vorabend herausgelegt. Das heißt, der Sperrmüll ist im günstigsten Fall mindestens eine Nacht der Witterung ausgesetzt. Er kann aber auch bis zu mehreren Tagen im Freien liegen, da sich die Sperrmüllsammlung in einer Gemeinde über mehrere Tage hinzieht. Da dieser Sperrmüll im Normalfall schon über Jahre auf Dachböden, im Keller oder in anderen Lagerräumen steht, ist dieser bei trockenem Wetter stark verschmutzt und verstaubt. Bei Regenwetter ist dieser Sperrmüll noch zusätzlich nass und glitschig bzw. Spielzeug, Kübel, Geschirr sind mit Regenwasser voll oder Gegenstände wie Teppichböden, Matratzen, Sofas mit Regenwasser voll gesogen. Nach händischer Verladung des Sperrmülls steigen Fahrer und Beifahrer wieder in das Fahrzeug und fahren zur nächsten Anfallstelle.*

*Die Sperrmüllentsorgung für den Bezirk B beginnt Mitte Februar und endet Mitte Dezember. Da jede Gemeinde ca. zweimal pro Jahr vom Sperrmüll entsorgt wird, ist das Sperrmüllfahrzeug jede zweite Woche im Einsatz. Die Woche dazwischen entsorgt dieses Fahrzeug Restmüll und Gewerbemüll bei einzelnen Haushalten und Gewerbebetrieben. Nach der Ankunft des vollen Fahrzeuges im Betrieb und nach der Verriegelung fährt der Fahrer zur Sperrmüllbox und entlädt hydraulisch das Fahrzeug. An jedem Tag muss der Aufbau des Fahrzeuges gründlichst gereinigt und gewaschen werden....der Fahrer muss in den Aufbau steigen und die Innenwände des Aufbaus....mittels Schaufel, Besen und Hochdruckreiniger händisch reinigen....die Gummidichtungen müssen händisch mit dem Hochdruckreiniger gereinigt werden, da ansonsten beim Zuklappen des Heckteils keine ordentliche Dichtheit entsteht und Feinteile und Flüssigkeiten während der Fahrt austreten. Da dieses Fahrzeug neben Sperrmüll jede andere Art von Müll (auch Biomüll) transportiert, ist diese tägliche Reinigung eine sehr schmutzige und unangenehme Arbeit.*

- *Auszugsweise ca. 6,5 Stunden Planenfahrzeugabholungen in Altstoffsammelzentren 23. März 2001*

*Dort müssen kontinuierlich die verschiedensten gesammelten Altstoffe und gefährliche Abfälle entsorgt werden....10.50: Hier schiebt der Fahrer händisch Gitterwagen, Behälter für Elektronikschrott....in mehreren Etappen auf die Ladebordwand....Das gesamte Leergebinde ist dann händisch Stück für Stück in den vorgesehenen Lagerraum zu stellen. Dann belädt er aufgrund seiner Auftragsscheine in mehreren Beladenvorgängen mittels Ladebordwand und*

Fassrodel händisch 1 Stück 2m<sup>3</sup> Gitterwagen gefüllt mit Styroporformteilen, 2 Stück 2m<sup>3</sup> Gitterwagen mit Baustyropor, 1 Stück 2m<sup>3</sup> Gitterwagen mit Elektronikschatz (ca. 200 kg schwer). Weiters belädt er Stück für Stück händisch ....mit 5 Fässern ölhältigen Werkstättenabfällen, 2 Fässern Spraydosen, 10 Fässern mit Altacken und Altfarben, 3 Fässern mit Altspeiseöl fest und 1 Fass mit Altspeiseöl flüssig....Bei diesen Gebinden handelt es sich hauptsächlich um gebrauchte Behältnisse, die durch oftmaliges Handling stark verschmutzt sind....durch Lagerung im Freien waren bereitgestellte Säcke sowie das lose Styropor stark verschmutzt. In der Firma angekommen müssen sämtliche Fässer, Gitterwagen, Säcke vom Fahrzeug und Anhänger Stück für Stück und händisch auf den Boden gesenkt und in den dafür vorgesehenen Manipulationsraum verfrachtet werden. Laut beigelegter Entsorgungsbestellung vom 23. März 2001 befanden sich darunter: Pflanzenschutzmittel, Altacke- und Farben, Säuren, Laugen und Laugengemische, Laborabfälle, chem. Reste fest und flüssig, Altöl, Reifen usw.

- Containerfahrzeugabholungen 13. Dezember 2000, auch hier sind die Fahrer von Hilfsarbeitertätigkeiten wie Container abdecken, reinigen, Füllschläuche an- und abkuppeln, mehrmals an jedem Tag und bei jeder Witterung nicht verschont

Am Betriebsgelände...entlädt der Fahrer seinen Großcontainer. Danach nimmt er sein zusammengerolltes Kunststoffnetz mit einer Fläche von 3m x 7m und deckt damit den dort stehenden und gefüllten Gewerbemüllcontainer händisch ab um ein Herausflattern leichter Stoffe bei der Fahrt zu verhindern. Da der Gewerbemüllcontainer eine Gesamthöhe von 2,20m hat, ist es unvermeidbar, dass der Fahrer diesen besteigt und von oben auf dem Müll stehend, diesen abdeckt....Danach wird der Müll dieses Containers in die dafür vorgesehene Gewerbemüllbox entleert. Da Resthaftungen durch Nässe am Containerboden und den Wänden gegeben waren, muss der Fahrer in den Container gehen ....und händisch innen reinigen....

er fährt mit Gewerbemüll zur Deponie...da die Flügeltüren erst an der unmittelbaren Abladestelle – inmitten der Mülldeponie auf aufgeschüttetem Restmüll – geöffnet werden dürfen, muss der Fahrer durch knöcheltiefen Müll zur Hinterseite seines Containers gehen, um diese öffnen zu können....

Transport von Großcontainer gefüllt mit Biomüll zur Kompostierung, der einen unangenehmen Geruch verbreitet und es zu starker Madenbildung kommt, auch dieser muss vorher händisch genutzt werden....Da der Biomüll im Normalfall immer stark durchnässt ist, muss der Fahrer in den Container gehen und ihn händisch reinigen.

Transport von Speiseöltanks, bei welchen Schlauchleitungen durch den Fahrer gelegt werden müssen, um das Öl vom Fahrzeugtank zum Lagertank am Betriebsgelände zu pumpen....Die Schlauchleitung muss händisch zerlegt und gereinigt werden.

- Altglassammlung im Magistrat C 12. Februar 2001

Bei den aufgestellten Glasbehältern handelt es sich um einen Typ, welcher nur mit einem Kran in den Container entleert werden kann. Diese Sammlung wird nicht nur bei Altglas, sondern auch bei Altmetallen kontinuierlich durchgeführt. Während der anderen Tage ist dieses Kranfahrzeug bei den 20 Altstoffsammelzentren....damit beschäftigt, aus Großcontainern mit 20m<sup>3</sup> die Fraktionen Alteisen, Sperrmüll, Strauchschnitt und Grünschnitt....umzuladen. Beim Auskippen der Container kommt es immer wieder vor, dass Teile der Fraktionen im Container verbleiben. In diesem Fall muss der Fahrer die Containerfläche ebenfalls händisch....reinigen. Der Fahrer muss pro Tag ca. 20 Mal über die verschmutzten Container auf den Hochsitz klettern...."

Die Bw. legte noch weitere Aufstellungen vor:

- 27. Februar 2001 Altglassammeltour mittels Sammelfahrzeug mit einem Fahrer und einem Beifahrer

- 14. März 2001 Textilsammeltour mittels Ladebordwandauto mit einem Fahrer
- 2 ? 2001 Papierentsorgung GVU 14-tägig von 240lt und 1100lt Behältern (25 Seiten)
- 19. Februar 2001: Rest- und Gewerbemüllentsorgung

In den Aufstellungen erfasst sind auch der Abholort und die Uhrzeit der Fahrten, jeweils versehen mit der Beschreibung, welche Arbeiten vom Fahrer unter welchen Bedingungen ausgeführt werden.

Mit Fax vom 15. Juli 2002 wurde der Bw. von der Abgabenbehörde 2. Instanz vorgehalten, dass der Großteil der Aufstellungen nicht mehr die geprüften Jahre betreffe. Die Bw. antwortete darauf am 7. August 2002, dass es sich um ständig wiederholende Arbeitsabläufe handelt und legte zum Beweis ihres Vorbringens eine Bestätigung über sämtliche laufende Verträge vom 13. August 2002 des Gemeindeverbandes für Umweltschutz in der Region B vor.

Zu 2.2.) Bestätigung über sämtliche laufende Verträge vom 13. August 2002 des Gemeindeverbandes für Umweltschutz in der Region B

Der Gemeindeverband bestätigte, dass mit der Bw. ein Vertrag über die Papier-, Restmüll- und Biomüllabfuhr am 25.2.1992 mit einer Vertragsdauer bis 31.12.2016, ein Vertrag über die Sammlung von Alttextilien am 15.12.1995 mit einer Vertragsdauer bis 2004 und ein Vertrag über Altglasentsorgung am 17.12.1993 abgeschlossen wurden.

Zu 2.3.) <http://www.baier-entsorgung.at>, Zugriff vom 17. April 2007, <http://www.abco.at>, Zugriff vom 17. April 2007

Die Internetrecherche ergab, dass die Bw. nach wie vor Entsorgungsdienstleistungen, die alphabetisch aufgelistet sind, anbietet. Die Entsorgungsdienstleistung umfasst derzeit laut Homepage 20.000 Tonnen Abfälle und Werkstoffe jährlich, Entleerung von 300.000 Müllbehälter bei Haushalten und Entsorgung von 7.000 Großcontainern (Abfälle und recyclingfähige Stoffe von Gewerbe- und Industriebetrieben werden nachsortiert, verdichtet und zu Verwertungs- und Verbrennungsanlagen transportiert.

Aus den Punkten 2.2.) und 2.3.) kann geschlossen werden, dass diese Tätigkeiten von den Arbeitnehmern der Bw. auch im Prüfungszeitraum geleistet wurden.

### **3.) Schlussfolgerungen**

Für die Steuerfreiheit müssen drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

3.1.) Formelle Voraussetzung: Die Zulagen müssen auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 7 EStG gezahlt werden:

In den Kollektivverträgen für das Güterbeförderungsgewerbe Österreichs (Arbeiter) in den Jahren 1989 bis 2001 findet sich, zwar in verschiedenen Textierungen, immer der Passus:

*"Dienstnehmer, die bei der Müllabfuhr verwendet werden, erhalten für die Zeit ihres Einsatzes eine Schmutzzulage im Ausmaß von 10 Prozent des für sie maßgeblichen kollektivvertraglichen Stundenlohnes."*

Da die gegenständlichen Zulagen aufgrund des in den Zeiträumen 1994 bis 2000 jeweils geltenden Kollektivvertrages für das Güterbeförderungsgewerbe gezahlt wurden, ist das formelle Kriterium für die Steuerbefreiung erfüllt.

3.2.) Funktionale Voraussetzung: Es muss sich um eine Zulage handeln, das heißt, um einen Lohnbestandteil, der zusätzlich zum Arbeitsentgelt gezahlt wird. Diese Voraussetzung war nicht strittig und kann nach der Aktenlage als gegeben angenommen werden.

3.3.) Materielle Voraussetzung: Nur wenn die maßgeblichen Voraussetzungen überwiegend in der Normalarbeitszeit des Lohnzahlungszeitraumes geherrscht haben, steht die Begünstigung zu.

Nach der Rechtsprechung (zB VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066, VwGH 14.9.2005, 2003/08/0266) kommt es bei der Prüfung der Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzung des § 68 Abs. 5 EStG für die Gewährung einer Schmutzzulage gegeben ist, in Fällen, in denen die Kollektivvertragspartner die Gewährung der Schmutzzulage davon abhängig gemacht haben, dass Arbeiten geleistet werden, die ihrer Auffassung nach üblicherweise (typischerweise) eine außerordentliche Verschmutzung des Arbeitnehmers verursachen, zunächst darauf an, ob diese Einschätzung der Kollektivvertragspartner richtig ist, d.h. ob Arbeiten wirklich (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maße bewirken. Ist dies der Fall, so ist es unmaßgeblich, ob auch in einem konkreten Einzelfall Arbeiten eine solche Verschmutzung bewirkt haben. Die üblicherweise (typischerweise) auftretende zwangsläufige Verschmutzung in erheblichem Maße während und durch die gegenständlichen Arbeiten reicht aber - auch unter dem Gesichtspunkt des § 68 Abs. 5 EStG 1988 – zufolge der weiters erforderlichen Tatbestandsvoraussetzung der "überwiegenden" Leistung solcher Arbeiten noch nicht aus. Der Arbeitnehmer muss vielmehr während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Nach der Verkehrsauffassung sind unter Umständen, die in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken, nur solche zu verstehen, die von außen einwirken. Dieses Verständnis entspricht auch dem Zweck der Bestimmung, die bestimmte Arten von Tätigkeiten begünstigen will. Auf wetterbedingte Verschmutzungen kommt es nicht an, sondern vielmehr darauf, ob die Tätigkeit an sich zu außergewöhnlichen Verschmutzungen führt. So findet das Entleeren und Reinigen von Klosettanlagen sowie deren Befüllung mit "frischer Chemie" unter

---

erschwerenden und verschmutzenden Bedingungen iS des § 68 Abs. 5 EStG statt (VwGH 22.4.1998, 97/13/0163)

Laut Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 1.4.2003, RV/0129-F/02 kann die Tätigkeit von Müllwagenfahrern durchaus den begünstigten Arbeiten gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 zugeordnet werden (desgleichen CNC-Fräser, RV/0058-F/04 vom 10.11.2004).

Im vorliegenden Fall sind die Arbeitnehmer bei der Bw. als Kraftfahrer beschäftigt. Die Haupttätigkeit eines Kraftfahrers ist das Lenken eines Fahrzeuges. Durch die Mithilfe des Fahrers beim Be- und Entladen des Fahrzeuges ist es nicht auszuschließen, dass es zur Verschmutzung der Kleidung kommen kann. Im Vergleich mit der üblichen Tätigkeit im Rahmen des Güterbeförderungsgewerbes geht im gegenständlichen Fall aber die Tätigkeit der Kraftfahrer über das Lenken des Fahrzeuges und Mithilfe beim Be- und Entladen hinaus.

Aufgrund der von der Bw. vorgelegten umfangreichen Aufzeichnungen zeichnet sich folgendes Bild ab:

In den strittigen Zeiträumen waren die Arbeitnehmer mit der Abfall- und Altstoffsammlung und Entsorgung von Problemstoffen als Kraftfahrer oder als Beifahrer beschäftigt. Nach den von der Bw. vorgelegten sehr ausführlichen Aufstellungen erschöpft sich die Verwendung des Kraftfahrers nicht im Lenken des Fahrzeuges. Je nach Art der Entsorgungsleistung ist er mit dem Ein- und Ausladen z.B. von Sperrmüll wie Hausrat, kleinen landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten, von Abholungen in Altstoffsammelzentren von Pflanzenschutzmittel, Altłacke und Farben, Säuren, Laugen und Laugengemische, Chemieabfälle, Elektroschrott, Alt(speise)öl, alles in gebrauchten Behältnissen, von Reifen, von Abholungen von Gewerbemüllcontainer und Biomüll befasst.

Nach den Aufstellungen der Bw. macht das Lenken des Kraftfahrzeuges bei einem 10 Stundentag in etwa nur 2 Stunden aus, die restlichen Stunden ist der Fahrer mit dem Be- oder Entladen, bzw. mit der Reinigung des Containers (von Buntglassplittern und Scherben, von Fraktionen von Gewerbe- und Biomüll, von Restanhaltungen durch Nässe usw.), der Schläuche oder des Fahrzeuges beschäftigt. Die Schlauchleitung für Altspeiseöl und Altdiesel muss er händisch zerlegen und reinigen. Die von der Bw. sehr anschaulich beschriebene Be- und Entladetätigkeit findet nicht nur 1x täglich statt, sondern die Kraftfahrzeuge fahren von Sammelstelle zu Sammelstelle und der Fahrer führt diese Tätigkeiten wiederkehrend aus. Das Verhältnis von Lenken des Fahrzeuges und Be- und Entladetätigkeit wird auch aus den von der Bw. jeweils beigelegten Kopien der "Tachoscheiben" bestätigt.

Bei der Be- und Entladetätigkeit ist mit folgenden Erschwernissen regelmäßig zu rechnen: der Sperrmüll wie Möbelstücke, Kinderspielzeug, Geschirr, Matratzen war normalerweise vor der

Abholung im Keller oder am Dachboden gelagert und ist zumindest staubig. Der Sperrmüll wird am Vortag der Abholung zur Sammelstelle gelegt und ist dadurch der Witterung ausgesetzt und stark verschmutzt (staubig oder mit Regenwasser voll gesogen). Bei Planenfahrzeugabholungen in Altstoffsammelzentren befindet sich die diversen Altstoffe in Gitterwagen, Säcken und Fässern, die zum Teil bis 200 kg schwer sind und vom Fahrer auf die Ladebordwand und weiters in den vorgesehenen Lagerraum zu stellen sind und nach der Fahrt wiederum Stück für Stück auf den Boden gesenkt und in den Manipulationsraum verbracht werden müssen. Bei diesen Gebinden handelt es sich vorwiegend um gebrauchte Behältnisse, die immer wieder verwendet werden und überwiegend stark verschmutzt und fettig sind (zB bei Abholung von Altspeiseöl und Öl). Die Stoffe, die entsorgt werden und mit denen die Fahrer hantieren, sind Altstoffe, durchwegs stark verschmutzt, fettig, und oft noch zusätzlich nass und glitschig. Bei der Altglasammeltour müssen aufgrund der Überfüllung der Container die Fahrer die stark verschmutzten und zum Teil mit Regenwasser und anderen Flüssigkeiten befüllten Gläser und Flaschen händisch weggeräumt werden. Durch das händische Manipulieren damit ist es unumgänglich, dass die Kleidung von Fahrer und Beifahrer an den Ärmeln und Beinen nass und schmutzig wird. Dazu kommt, dass die Altglascontainer oft ein Gewicht von ca. 400 kg aufweisen und von Fahrer und Beifahrer händisch zum Fahrzeugcontainer geschoben werden müssen.

Bei der Gewerbemüllabholung kommt noch hinzu, dass der Fahrer den Container händisch vernetzen muss, dazu auf den 2,20m hohen Container steigen und oben auf dem Müll stehend diesen abdecken muss. Beim Abladen auf der Mülldeponie muss er unter Umständen knöcheltief durch aufgeschütteten Müll gehen. Die Tätigkeiten sind dadurch erschwert, dass z.B. der Biomüll zur Kompostierung besonders nass ist, einen unangenehmen Geruch verbreitet und verstärkte Madenbildung aufweist, der Fahrer zur Vernetzung der Container auch auf diesen steigen und auf dem Müll stehend abdecken muss. Die Tätigkeiten müssen bei jeder Witterung durchgeführt werden.

Die beschriebenen Verschmutzungen der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung kommt von Umständen, die von außen wirken. Nach den Aufzeichnungen sind die Fahrer und Beifahrer während der gesamten Arbeitszeit überwiegend, nicht etwa nur gelegentlich, mit Arbeiten betraut, die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken.

Zusammenfassend kann daher gesagt werden, dass die Haupttätigkeit von Fahrern von Kraftfahrzeugen in einem Unternehmen, dessen Betriebsgegenstand das Transportgewerbe, die Müllabfuhr, die Sonderabfallentsorgung, der Containerdienst und der Altstoffhandel ("Entsorgungsdienstleistungen") ist, nicht im Lenken von Fahrzeugen besteht. Sie sind überwiegend mit Arbeiten befasst, die zwangsläufig eine außerordentliche Verschmutzung der Kleidung und des Arbeitnehmers bewirkte: Wiederholtes Hantieren mit Müll jeglicher

---

Provenienz an jeder Abholstelle und bei der Ablagerung im Betrieb oder auf der Mülldeponie bzw. mit Müll (Altöl) in gebrauchten, schmutzigen, fettigen Behältnissen, mit Regenwasser vollgesogenem Sperrmüll, sowie Vernetzung der mit Altpapier, Gewerbemüll oder zur Kompostierung bereitem Biomüll angefüllten Container durch Besteigen der Container und Waten im Müll; händisches Reinigen der Kraftfahrzeuge, Schläuche, und Container von Fraktionen diversen Mülls und Restanhaltungen durch Nässe. Da die Schmutzzulagen aufgrund der Kollektivverträge für das Güterbeförderungsgewerbe Österreichs (Arbeiter) gezahlt werden, sind alle drei Voraussetzungen für die steuerbefreite Behandlung gemäß § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 kumulativ gegeben.

Angesichts des Vorbringens der Bw. gelangt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Auffassung, dass die Tätigkeiten insgesamt den begünstigten Arbeiten nach § 68 Abs. 5 EStG zuzuordnen sind, weswegen wie in den Sprüchen zu entscheiden war.

Wien, am 19. April 2007