



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 2

GZ. RV/0055-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vertreten durch Agrotest Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., 4020 Linz, Starhembergstr. 49, vom 27. Oktober 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 26. September 2006 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt:

	2003	2004	2005
Lohnsteuer	221,61	116,65	172,28
Dienstgeberbeitrag	-3,00	2,00	7,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1,00		

Die beiliegende Abgabenberechnung bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt den KFZ-Handel samt KFZ-Werkstätten. Im Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2005 zahlte er an die in den KFZ-Werkstätten beschäftigten

Dienstnehmer gemäß dem Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe eine steuerfrei belassene Schmutzzulage. Die einschlägige Kollektivvertragsbestimmung lautet:

"XIV. Zulagen und Zuschläge: Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen:

1.) Schmutzzulage:

Für Arbeiten, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Verschmutzung von Körper und Bekleidung des Arbeitnehmers zwangsläufig bewirken, gebührt eine Schmutzzulage. Diese beträgt pro Stunde mindestens 0,379 Euro (2003), 0,386 Euro (2004), 0,396 Euro (2005)."

Für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2005 fand beim Bw. eine Lohnsteuerprüfung statt. Die Prüferin behandelte die Hälfte der den Arbeitnehmern des Bw. steuerfrei ausbezahlten Schmutzzulagen als steuerpflichtigen Arbeitslohn. Dies mit der Begründung, es sei zwar glaubhaft gemacht worden, dass die Arbeitnehmer des Bw. Arbeitsleistungen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 erbracht hätten, jedoch lägen keine Nachweise (Aufzeichnungen) über das tatsächliche Ausmaß vor. Sie ging dabei im Schätzungswege davon aus, dass ein entsprechender Teil der Zulagen Arbeitszeiten betroffen habe, die auf nicht begünstigte Tätigkeiten entfallen seien.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und zog den Bw. zur Haftung für Lohnsteuer im Ausmaß von insgesamt 3.607,84 Euro heran.

Der Bw. erhob dagegen Berufung. In der Begründung wird nach Anführung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen vorgebracht:

"Aus dem Gesetzestext lassen sich für die Steuerfreiheit der Schmutzzulage folgende Voraussetzungen ableiten:

Funktionelle Bedingung

Diese Bedingung ist erfüllt, da die Zulage neben dem laufenden Grundlohn/Gehalt ausbezahlt worden ist.

Formellrechtliche Bedingung

Diese Bedingung ist erfüllt, da die Zulage aufgrund des jeweils geltenden Kollektivvertrages ausbezahlt worden ist.

Angemessenheit der Zulage

Diese Bedingung ist erfüllt, da die Zulage jeweils in Höhe des geltenden Kollektivvertrages ausbezahlt worden ist.

Materiellrechtliche Bedingung

Die in der Werkstatt tätigen Mitarbeiter leisten bis auf Herrn W. überwiegend Arbeiten, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Dies ist anhand der Einzelaufzeichnungen über einen 14-tägigen Zeitraum nachzuvollziehen (siehe Beilage)

Arbeitszeiterhebung).

Bei Herrn W. belaufen sich die zwangsläufig verschmutzenden Tätigkeiten auf etwa 50 Prozent (siehe Beilage Arbeitszeiterhebung). Die Feststellungen der Prüferin sind in diesem Fall somit zutreffend.

Weiters ist anzumerken, dass aufgrund der Verschmutzung, zwei- bis dreimal wöchentlich die Arbeitskleidung der in der Werkstatt tätigen Mitarbeiter gewechselt wird.

Prüfung der OÖ. Gebietskrankenkasse vom 28.3.2001

Dem Prüfungsprotokoll vom 28.3.2001 ist zu entnehmen, dass der Bw. über die beitragsrechtliche Behandlung der Schmutzzulage aufgeklärt worden ist. Seit damals rechnet der Bw. die Schmutzzulage zu 50 Prozent SV-frei und zu 50 Prozent SV-pflichtig ab. Nicht geändert wurde die lohnsteuerliche Behandlung der Schmutzzulage. Diese Vorgangsweise ist natürlich aufgrund der herrschenden Gesetzeslage inkonsistent bzw. steht nicht im Einklang mit dieser, da die Schmutzzulage beitragsrechtlich und lohnsteuerrechtlich gleich zu behandeln ist.

Eine zum Nachteil des Beitragspflichtigen (aufgrund einer nicht zutreffenden Information) und nicht mit der Rechtslage im Einklang stehende Vorgangsweise kann nicht für eine lohnsteuerlich nicht zutreffende Sachverhaltswürdigung ausschlaggebend sein.

Nachdem bei allen Arbeitnehmern (bis auf Herrn W.), denen eine Schmutzzulage gewährt worden ist bzw. wird, in mehr als der Hälfte der Arbeitszeit (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066) zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung gegeben ist, beantrage ich

1. die Anerkennung der Steuerfreiheit für 100 Prozent der Schmutzzulage sowie
2. die Anerkennung der SV-Beitragsfreiheit für ebenfalls 100 Prozent der Schmutzzulage."

Der Berufung waren die Arbeitszeiterhebungen für die Arbeitnehmer A., B., C., D., F., G., H., I., J., K. und W. beigeschlossen. Die in Tabellenform geführten Arbeitszeiterhebungen erstrecken sich über einen Zeitraum von zwei Wochen im Jahr 2006. In den jeweiligen Arbeitszeiterhebungen ist das Auftragsdatum, die Art der verrichteten Tätigkeit, die dafür benötigte Zeit, aufgeteilt in Zeitanteile, in denen zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung gegeben ist bzw. nicht gegeben ist, angeführt. Das Dienstverhältnis mit Herrn C. wurde mittlerweile beendet. Nach den Angaben in der Arbeitszeiterhebung sei der Dienstnehmer nahezu ausschließlich mit Motor- und Getriebearbeiten befasst gewesen.

Mit Vorhalt vom 14. September 2007 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Bw., die in den vorgelegten Arbeitszeiterhebungen stichwortartig angeführten Tätigkeiten sowie die mit diesen Arbeiten in erheblichen Maß und zwangsläufig verbundene Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung näher zu beschreiben und darzulegen. Ferner wurde um Mitteilung ersucht, ob die in den Arbeitszeiterhebungen angeführten Tätigkeiten auch für einen längeren Zeitraum, insbesondere für die Jahre 2003 bis 2005 repräsentativ sind.

In der dazu einlangenden Stellungnahme vom 9. November 2007 wurden die verschmutzenden Tätigkeiten näher beschrieben und hinsichtlich gleich gelagerter aktueller Arbeiten Fotos übersandt. Hinsichtlich der in den Arbeitszeiterhebungen genannten Arbeiten, die in erheblichen Maß und zwangsläufig eine Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirken, wird Folgendes vorgebracht:

"Reparaturen an der Bremsanlage:

Bei Reparatur der Bremse werden Staubablagerungen an den Bremsklötzen mit Hilfe von chemischen Reinigern und Pressluft entfernt. Verkokungen und angerostete Bauteile werden mit Schleifmitteln entfernt bzw. gereinigt. Anschließend werden die beweglichen Teile mittels Haft- und Grafitfetten eingefettet.

Bei Schäden an den hydraulischen Teilen der Bremsanlage (z.B. Radbremszylinder, Bremsleitungen, Hauptbremszylinder) darf aus arbeitsmedizinischen Gründen nur mit zusätzlichem Hautschutz gearbeitet werden.

Rost sowie öl- bzw. fetthältiger Schmutz führen zwangsläufig zu einer Verschmutzung von Körper und Kleidung (siehe auch Fotos zu Bremsen).

Service:

Bei einem Service fallen insbesondere folgende Tätigkeiten an:

Ölwechsel, Ölfilterwechsel, Luftfilterwechsel, reinigen des Ölwannebereichs, reinigen des Unterfahrschutzes mit Hilfe von chemischen Reinigern, abschmieren der beweglichen Achsteile, auffüllen sämtlicher Betriebsstoffe (wie Servoöl, Getriebeöl, Bremsöl, Differentialöl), händische Kontrolle der Brems- und Achsteile (siehe Foto), ausbessern des Unterbodenschutzes und des Hohlraumwachses, Klimaanlagenservice (reinigen des Ansaugfilterkastens, desinfizieren des Kondensators und der Luftkanäle).

Auspuff:

Auspuffanlagen werden im Regelfall nur dann gewechselt, wenn sie alt (somit verrostet, verdreckt) sind. Jedes Angreifen hat unmittelbar eine erhebliche Verschmutzung zur Folge. Die Demontage erfolgt oftmals mittels Winkelschleifer. Bei Schweißarbeiten an der Auspuffanlage müssen alle behandelten Stellen blank geschliffen und entfettet werden. Anschließend werden mit Hilfe von Konservierungsmitteln die aufgeschliffenen Stellen versiegelt. Die Tätigkeiten „Krümmer erneuern“, „Kat ausräumen“ sind Tätigkeiten an der Auspuffanlage (siehe Foto).

Zahnriemen, Wasserpumpe erneuern:

Zur Erneuerung von Zahnriemen und Wasserpumpe müssen zahlreiche Bauteile, die den Motor vor Verschmutzung schützen (und somit zwangsläufig erheblich verschmutzt sind) demontiert werden. Zusätzlich sind diese Bauteile durch andere Bauteilgruppen, wie z. B.

Servopumpe, Treibstoffleitungen, verdeckt bzw. verbaut, wodurch ebenfalls Kontakt mit Betriebsmitteln wie Öle und Kraftstoffe gegeben ist (siehe Foto). Beim Wechsel der Wasserpumpe ist anzumerken, dass sich bei der Demontage zwangsläufig zwischen fünf und sieben Liter verschmutzte Kühlflüssigkeit über die Hände des Mechanikers ergießen.

EGR (Abgasrückführungsventil) reinigen:

Fehlfunktionen des Abgasrückführungssystems werden durch Verkokungen am Abgasrückführungsventil hervorgerufen. Diese verkoteten Russablagerungen können nur mit chemischen Reinigungsmitteln aufgeweicht und händisch abgewaschen werden. Dies führt zwangsläufig zu einer erheblichen Verschmutzung.

Radlager, Stoßdämpfer, Achsteile, Drehsteller, Spurstange

Diese Bauteile befinden sich alle am Unterboden des Fahrzeuges in unmittelbarer Umgebung der Räder. Diese Bauteile sind somit der Verschmutzung der Straße ausgesetzt. Da diese Bauteile oft verrostet sind, kann meist nur mit Hilfe von Schweißbrenner, Winkelschleifer und anderen mechanischen Hilfsmitteln (schweren Geräten) gearbeitet werden. Derartige Arbeiten führen zwangsläufig zu einer erheblichen Verschmutzung. Die Nachbehandlung dieser Bauteilgruppen beinhaltet auch das Konservieren mit Kriechölen und Haftfetten.

Nebenaggregate:

Bei Arbeiten an Nebenaggregaten wie Lichtmaschine, Starter oder Servopumpe ist festzuhalten, dass diese in der Regel nur bei fortgeschrittenem Alter der Fahrzeuge anfallen. Diese Teile sind am Motor angebracht. Bei Arbeiten daran sind oftmals umfangreiche Zerlegearbeiten an Schutzsystemen am Fahrzeugunterboden (beim Starter) oder am Kühlungssystem (bei der Lichtmaschine) bzw. an den Ausgleichsgefäßen des Servoöls (bei der Servopumpe) erforderlich. Diese Bauteile sind durch das fortgeschrittene Alter des Fahrzeuges verschmutzt, verölt und verdreckt.

Arbeiten an Motor und Getriebe:

Bei Arbeiten an Motor- und Getriebe ist das betroffene Bauteil auszubauen. Um Motor oder Getriebe zu demontieren ist es unumgänglich, sämtliche Motorschutzeinrichtungen zu entfernen (Verschmutzung siehe „Zahnriemen, Wasserpumpe erneuern“). Zusätzlich sind bei Arbeiten an Motor und Getriebe alle demontierten Bauteile, die alle erheblich verschmutzt sind, mit Bürsten, Lappen, Hochdruckreinigungsgeräten, chemischen Reinigern oder Pressluft zu reinigen (siehe Foto). Bedingt durch den bei diesen Arbeiten ständig gegebenen Kontakt mit ölf- und fetthaltigem Schmutz ist dessen Entfernung auf der Kleidung nur durch chemische Reinigung möglich. Die Mitarbeiter erhalten daher im Minimum zwei Kleidungsgarnituren pro Woche. In den Wintermonaten ist aufgrund der witterungsbedingten Verschmutzung der Fahrzeuge oftmals ein täglicher Wechsel der Kleidung erforderlich. Es ist selbstverständlich,

dass die Mitarbeiter zu Überprüfungszecken in kein Auto einsteigen, ohne Sitz, Lenkrad und Schaltknüppel mit Schutzfolie abzudecken.

Es wird ausdrücklich erklärt, dass die in den Zeitaufzeichnungen angeführten Arbeiten auch für den Zeitraum 2003 bis 2005 repräsentativ sind."

In der ergänzenden Stellungnahme vom 22. Februar 2008 führt der Bw. zu den vorgelegten Arbeitszeiterhebungen aus:

Basis für die übermittelten Arbeitszeiterhebungen seien die einzelnen Auftragskarten. Bei dem auf den Auftragskarten angeführten Datum handle es sich um das Datum der Auftragseröffnung. Sofern sich ein Auftrag über mehr als einen Tag erstreckt habe bzw. in Einzelfällen die Abrechnung gegenüber Kunden nicht am selben Tag vorgenommen worden sei, weiche das Datum der Arbeitszeiterhebungen vom Datum der tatsächlichen Arbeitsleistung ab. Dieser Umstand sei bei den Mitarbeitern B., F., G. und H. zu berücksichtigen.

Hinsichtlich des Ausmaßes bzw. des Verhältnisses der Tätigkeiten, die zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung bewirken, ergebe sich aufgrund der genannten Abrechnungsmodalitäten keine Veränderung.

Nach den Erfahrungswerten des Bw. betrage das Verhältnis zwischen direkt verrechenbarer Zeit (Zeit laut Arbeitszeiterhebung) und gesamter Arbeitsleistung jedenfalls mindestens 80 Prozent.

Unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. April 1998, 97/13/0163, werde darauf hingewiesen, dass Arbeitspausen und mit der qualifizierenden Tätigkeit in unmittelbaren Zusammenhang stehende Hilfstätigkeiten als neutrale Zeiten außer Betracht zu bleiben hätten.

Der Stellungnahme vom 22. Februar 2008 war neben den Zeitkarten der Arbeitnehmer eine Aufstellung (mit der Bezeichnung „Vergleich Gesamtarbeitszeit mit Zeiten laut Arbeitszeiterhebung“) in Form einer Tabelle angeschlossen, in der bezogen auf die jeweiligen Arbeitnehmer u.a. die Gesamtarbeitszeit sowie jene Zeiten enthalten sind, die auf Arbeiten entfielen, welche laut Bw. in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken. Die genannten Zeiten stellen sich wie folgt dar.

Arbeitnehmer	zwangsläufig erhebliche Verschmutzung lt. Arbeitszeiterhebung (in Stunden)	Gesamtarbeitszeit (in Stunden)
A.	42,25	79,90
B.	21,00	37,25

D.	52,89	78,40
F.	44,25	67,50
G.	31,93	47,40
H.	50,50	57,00
I.	55,20	77,00
J.		
K.		

Dem Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr wurde das Parteivorbringen vom 9. November 2007 und 22. Februar 2008 zur Kenntnis gebracht. Gleichzeitig wurde das Finanzamt ersucht, unter Darstellung der entsprechenden Berechnungen darzulegen, wie es zum Schätzungsergebnis gelangt ist und welche Überlegungen und Sachverhaltsannahmen diesem zugrunde liegen.

In der dazu einlangenden Stellungnahme führt das Finanzamt im Wesentlichen Folgendes aus:

Laut Kollektivvertrag seien im Prüfungszeitraum für Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen folgende Sätze (pro Stunde und je Zulage) anzuwenden: 0,379 € für 2003, 0,386 € für 2004 und 0,396 € für 2005. Bei der Durchsicht der Lohnkonten sei festgestellt worden, dass für je 73 Stunden eine Zulage SV- und Lst-frei (Schmutzzulage) und für je 73 Stunden eine Zulage nur LSt-frei (Erschwernis- oder Gefahrenzulage) gewährt worden sei, insgesamt je Monat daher 146 Stunden. Die Normalarbeitszeit pro Monat habe 167 Stunden betragen. Die jeweilige Zulage sei für 12 Monate durchgezahlt worden. Die Kürzung von 167 auf 146 Stunden sei vom Bw. damit begründet worden, dass Urlaube und Krankenstände berücksichtigt worden seien. Bei der Schlussbesprechung sei erklärt worden, dass es sich bei der Zulage ausschließlich um eine Schmutzzulage handle, von welcher 50 Prozent SV-pflichtig abgerechnet worden seien. Grund für diese Abrechnung sei eine im Jahr 2001 stattgefundenen Prüfung der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse gewesen, bei der 50 Prozent der Schmutzzulagen beitragspflichtig behandelt worden seien. Trotz dieser Prüfung seien noch immer keine Aufzeichnungen über jene Arbeitsstunden geführt worden, in denen eine erhebliche Verschmutzung gegeben sei. Das Fehlen dieser Grundaufzeichnungen habe auf jeden Fall die Schätzungsberechtigung gem. § 184 BAO begründet. Die Kürzung der Schmutzzulagen um 50 Prozent basiere in erster Linie auf der umfangreich vorliegenden Rechtsprechung (Lohnsteuerrichtlinien, Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes) sowie auf der Entscheidung der zuletzt stattgefundenen Prüfung der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse, ebenfalls 50 Prozent der Schmutzzulagen nicht anzuerkennen.

Aus den vom Bw. vorgelegten Aufzeichnungen seien lediglich die laufenden Tätigkeiten eines Kfz-Mechanikers zu entnehmen, die diesem Berufsbild zu entsprechen hätten. Bei der Prüfung im Betrieb habe nicht festgestellt werden können, dass die Arbeitskleidung der Dienstnehmer über das herkömmliche Ausmaß verschmutzt gewesen sei.

Die auf den vorgelegten Fotos dokumentierten Arbeiten an Kraftfahrzeugen entsprächen dem Berufsbild eines Kfz-Mechanikers. Dass es bei den täglichen Arbeiten teilweise zu erhöhten Verschmutzungen der Mitarbeiter komme, werde nicht in Frage gestellt. Daher seien auch 50 Prozent der geltend gemachten Schmutzzulagen anerkannt worden. Es seien aber nur Fotos über Arbeiten vorgelegt worden, die Schmutzzulage rechtfertigen würden. Die Mitarbeiter einer Kfz-Werkstätte hätten aber auch Arbeiten durchzuführen, die keine oder nur eine äußerst geringe Verschmutzung bewirken würden (z.B. Reparaturen im Elektronikbereich). Der Bw. hätte daher auch Fotos über solche Arbeiten mit geringer Verschmutzung beilegen müssen.

Das Finanzamt brachte in weiterer Folge ergänzend vor, dass in der Aufstellung "Vergleich Gesamtarbeitszeit mit Zeiten lt. Arbeitszeiterhebung" von einzelnen Mitarbeitern Prozentsätze bezüglich zwangsläufig erheblicher Verschmutzung angegeben worden seien, aus den übermittelten Unterlagen aber nicht nachvollzogen werden könne, welche Berechnungsgrundlagen für diese Prozentsätze als Grundlage herangezogen worden seien. Die monatlichen Stundenaufzeichnungen von einzelnen Mitarbeitern des Bw. seien für die Überprüfung, ob Arbeiten mit zwangsläufig erheblicher Verschmutzung durchgeführt worden seien, nicht heranzuziehen, da diesbezüglich keine Eintragungen ersichtlich seien. Nach Ansicht des Finanzamtes seien die in der Aufstellung ersichtlichen Stunden bzw. Prozentsätze bezüglich erheblicher Verschmutzung lediglich im Schätzweg ermittelt worden. Konkrete Unterlagen seien nicht vorgelegt worden. Im Zuge der GPLA Prüfung sei bereits aufgrund fehlender Aufzeichnungen der Anteil bezüglich erheblicher Verschmutzung im Schätzweg ermittelt worden. Auch aus den anlässlich der Stellungnahme des Bw. vom 22. Februar 2008 vorgelegten Unterlagen könnten keine genaueren Angaben abgeleitet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 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 der herrschenden Lehre (vgl. Doralt/Knörzer, EStG10, § 68, Tz 10 ff; siehe auch E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung der Zulagen 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.

Was die Bezeichnung der Zulagen anlangt, so ist diese für die steuerliche Behandlung derselben unmaßgeblich, ein Umstand, der sich beispielsweise darin äußert, als eine Zulage, welche die Bezeichnung Erschwerniszulage trägt, der jedoch tatsächlich die Funktion der Abgeltung einer Verschmutzungskomponente immanent ist, in steuerlicher Hinsicht im Rahmen der Schmutzzulage steuerfrei behandelt werden kann. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat vorstehender Grundsatz auch auf Zulagen allgemeiner Art, die nicht ausdrücklich als SEG-Zulagen bezeichnet werden, wie zum Beispiel Bauzulagen, die in Zusammenhang mit der Bautätigkeit stehende Verschmutzungs- oder Gefährdungskomponenten abgelten sollen, Anwendung zu finden (VwGH 23.10.1990, 89/14/0179).

Die Parteien im gegenständlichen Berufungsverfahren gehen übereinstimmend davon aus, dass - abgesehen von den im vorliegenden Fall offenbar nicht strittigen übrigen Voraussetzungen - es darauf ankomme, ob die Zulage deshalb gewährt wurde, weil die zu leistenden Arbeiten "überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken". 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 (VwGH 18.12.1996, 94/15/0156).

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 (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 (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Den Bw. als Dienstgeber trifft diesbezüglich eine qualifizierte Mitwirkungspflicht, die ihn dazu verhält, konkrete Behauptungen in diesem Sinne aufzustellen und dafür geeignete Beweisanbote zu machen.

Die Lohnsteuerprüferin und ihr folgend das Finanzamt haben mangels einer entsprechenden Nachweisführung durch den Bw. nur 50 Prozent der unter dem Titel Schmutzzulagen an die in der Kfz-Werkstätte tätigen Arbeitnehmer des Bw. bezahlten Lohnbestandteile als unter die Steuerbefreiung des § 68 EStG 1988 fallend anerkannt. Die Lohnsteuerprüferin hat sich dabei ausdrücklich auf § 184 BAO (Schätzung) berufen. Bei der Schätzung ist sie davon ausgegangen, dass in die Dienstzeit der Arbeitnehmer des Bw. auch nicht steuerbegünstigte Tätigkeiten fallen.

Im vorliegenden Fall wurde somit die Begünstigung des § 68 EStG 1988 gewährt, wenn auch nur im Ausmaß von 50 Prozent der ausbezahlten Zulagen. Damit gab das Finanzamt zu erkennen, dass es das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung der in Rede stehenden Begünstigung offensichtlich für zutreffend erachtete, wenn auch nicht in vollem Ausmaß. Das Finanzamt erblickte sohin in den vermissten Aufzeichnungen kein unabdingbares Formalerfordernis für die Zuerkennung der Steuerbegünstigung, sondern ein Beweismittel, mit dem das Vorliegen entsprechender Arbeiten nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden muss.

Das Fehlen von Beweismitteln kann dazu führen, dass die Abgabenbehörde die Ermittlung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes im Schätzungswege vorzunehmen hat. Auch im Berufungsfall war die Lohnsteuerprüferin mit Rücksicht auf das Fehlen entsprechender Aufzeichnungen zur Schätzung berechtigt.

Der Bw. hat jedoch nunmehr in seiner Berufung gegen die erstinstanzlichen Bescheide Arbeitszeiterhebungen vorgelegt und eingewendet, dass bei allen Arbeitnehmern (bis auf Herrn W.), denen eine Schmutzzulage gewährt wird, in mehr als der Hälfte der Arbeitszeit zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung gegeben ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, wenn es der Abgabepflichtige versäumt hat, die erforderlichen überprüfbar Nachweise zu erbringen. Das bedeutet aber nicht, dass sich die Abgabenbehörde mit einem entsprechenden Tatsachenvorbringen nicht auseinander zu setzen hätte. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter die Befreiungsbestimmung des § 68 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 EStG 1988 fällt, kann nämlich nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden (VwGH 13.10.1999, 94/13/0008, 20.9.2006, 2006/14/0028).

Die vom Bw. vorgelegten Beweismittel und Tatsachenvorbringen hat daher der Unabhängige Finanzsenat im zweitinstanzlichen Verfahren nunmehr zu berücksichtigen.

Das Berufungsvorbringen, dass die in einer Kfz-Werkstätte zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken ist durchaus wirklichkeitsnah. Auch das Überwiegen solcher Umstände kann bei einem in einer Kfz-Werkstätte tätigen Arbeitnehmer nicht ohne weiteres von der Hand gewiesen werden.

In den vorgelegten Arbeitszeiterhebungen für die jeweiligen Arbeitnehmer des Bw. sind neben dem Auftragsdatum auch die Art der verrichteten Tätigkeit sowie die dafür benötigte Zeit enthalten. Ebenso sind - bezogen auf die jeweilige Tätigkeit - auch die Zeitanteile, in denen zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung gegeben ist bzw. nicht gegeben ist, angeführt. Die in Tabellenform geführten Arbeitszeiterhebungen erstrecken sich über einen Zeitraum von zwei Wochen im Jahr 2006.

Da es sich bei in einer Kfz-Werkstätte zu leistenden Arbeiten über einen längeren Zeitraum betrachtet überwiegend um wiederkehrende und sich wiederholende Arbeiten handelt, ist das Vorbringen des Bw., wonach die in den Zeitaufzeichnungen angeführten Arbeiten auch für den Prüfungszeitraum repräsentativ sind, durchaus wirklichkeitsnah. Diesem Vorbringen wurde im Übrigen auch vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 22. Jänner 2008 nicht entgegengetreten.

Arbeiten in einer Kfz-Werkstätte sind regelmäßig mit einer Verunreinigung des Körpers bzw. der Kleidung des Dienstnehmers verbunden. Die mit der Reparatur von Fahrzeugen im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten bedeuten meist eine Konfrontation mit Benzin, Öl, Schmiermitteln, Staub, Schmutz und dergleichen (FJ 2004, 143). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird dabei der Umstand, dass der Schmutz schwer zu entfernen ist, die Annahme einer Verschmutzung "in erheblichem Maß", wenn es zutrifft, erleichtern und unter Umständen dazu führen, dass auch eine Verschmutzung, von der nur geringe Teile des Körpers und der Kleidung betroffen sind, als eine solche "in erheblichem Maß" anzusehen ist. Aber auch eine massive Verunreinigung mit leicht entfernbaren Substanzen wie Staub oder Erde kann eine Verschmutzung "in erheblichem Maß" sein (VwGH 30.1.2002, 99/08/0033).

Der noch zum Einkommensteuergesetz 1939 ergangene Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. September 1949, AÖF 260 ist ein tauglicher Auslegungsbehelf. Demnach sind Arbeiten mit großer Staubentwicklung und Arbeiten, die in erheblichem Maß mit einer Verunreinigung durch Öle oder Fett verbunden sind wie bei Wartung und Reinigung von Betriebsmitteln und Maschinen, Fälle für die Gewährung einer Schmutzzulage.

Im Erkenntnis vom 8. Februar 1989, 88/13/0088, (zur Tätigkeit eines Tankwartes) führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Tätigkeit an sich nicht zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung eines Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkt. An dieser Betrachtung - so die weiteren Ausführungen des Höchstgerichtes - vermögen auch Ölwechsel, die Aufbringung eines Unterbodenschutzes und ähnliche Arbeiten, die eine Gefahr der Verschmutzung hervorrufen, insoweit nichts zu ändern, als diese nur einen geringen Teil der Gesamttätigkeit eines Tankwartes ausmachen. Nach dieser Rechtsprechung ist somit ableitbar, dass auch der Ölwechsel, die Aufbringung eines Unterbodenschutzes und *ähnliche Arbeiten* eine außerordentliche Verschmutzung mit sich bringen.

Vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung ist daher davon auszugehen, dass die in der Stellungnahme des Bw. vom 9. November 2007 näher angeführten und teilweise mit Fotos dokumentierten Arbeiten eine erhebliche Verschmutzung mit sich bringen. Es handelt sich dabei um Tätigkeiten, die mit einer Verunreinigung durch Öle, Fette, Schmiermittel, Betriebsmittel und dergleichen verbunden sind. Neben Arbeiten an Bremsbelägen, Bremsscheiben und Bremsklötzen (vgl. FJ 2004, 144) sind auch die vom Bw. dargestellten Arbeiten an Auspuff- und Abgasanlagen erheblich verschmutzend.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage der erheblichen Verschmutzung jedoch nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Verschmutzung verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten zu prüfen, ob sie überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung führen. Der Arbeitnehmer muss somit während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken (VwGH 30.1.1999, 90/13/0102).

Im Berufungsfall war daher zu prüfen, welches zeitliche Ausmaß die eine erhebliche Verschmutzung mit sich bringenden Arbeiten im Einzelfall erreicht hat. Hinsichtlich des vom Bw. beschäftigten Dienstnehmers, W., herrschte in diesem Zusammenhang zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens Einigkeit darüber, dass nur die Hälfte der Tätigkeit als gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 begünstigungsfähig zu beurteilen ist.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Stellt man die Zeiten, die laut Arbeitszeiterhebungen auf erheblich verschmutzende Tätigkeiten entfielen, der sich aus den vorgelegten Zeitkarten ergebenden Gesamtarbeitszeit gegenüber, so ergibt sich, dass die erheblich verschmutzenden Tätigkeiten mehr als 50 Prozent der Gesamtarbeitszeit ausmachen (siehe obige Tabelle). Aus den vorgelegten

Arbeitszeiterhebungen sowie insbesondere aus den im Zuge der Stellungnahme vom 22. Februar 2008 vorgelegten Unterlagen lässt sich daher ableiten, dass die von den übrigen Dienstnehmern des Bw. zu leistenden Arbeiten - bezogen auf die Gesamtarbeitszeit und daher im gegenständlichen Fall jedenfalls auch auf die Arbeitszeit, für die die Zulage gewährt wurde - überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirken. Nach der vorliegenden Sach- und Beweislage finden sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die Arbeitszeiterhebungen oder die anlässlich der Stellungnahme vom 22. Februar 2008 vorgelegten Unterlagen unrichtig sind oder nicht den Tatsachen entsprechen. Dies wurde auch vom Finanzamt nicht eingewendet. Der Bw. stellte zudem in den Arbeitszeiterhebungen auch jene Zeiten dar, die auf nicht erheblich verschmutzende Tätigkeiten entfielen. Der Ansicht, die vorgelegten Unterlagen seien nicht nachvollziehbar, kann daher aus den oben dargelegten Gründen nicht gefolgt werden. Im Übrigen hat auch das Finanzamt im bisherigen Verfahren nicht schlüssig begründet, warum sie nur die Hälfte der Tätigkeit der vom Bw. beschäftigten Dienstnehmer als gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 begünstigungsfähig beurteilt hat. Es wurde nicht dargelegt, auf welche konkreten Sachverhaltsannahmen die Schätzung beruhte, und lediglich ausgeführt, dass sich die Kürzung der Schmutzzulagen auf die umfangreich vorliegende Rechtsprechung (Lohnsteuerrichtlinien, Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes) sowie auf eine (im Jahr 2001 erfolgte) Prüfung der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse stütze.

In Anbetracht der in einer Kfz-Werkstatt wiederkehrenden und sich wiederholenden Arbeitsabläufe werden daher im konkreten Fall die vom Bw. vorgelegten Unterlagen für eine Glaubhaftmachung der Tätigkeiten seiner Arbeitnehmer auch im Prüfungszeitraum für ausreichend befunden, um die ausbezahlten Beträge unter die Befreiungsbestimmung des § 68 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 EStG 1988 zu subsumieren.

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 13. März 2008