



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, Ort, Straße, vom 10. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 29. November 2005 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Zeiträume 1. Juni bis 30. September 2001, 1. Juni bis 30. September 2002, 1. Juni bis 30. September 2003 und 1. Juni bis 30. September 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend den Zeitraum 1. Juni bis 30. September 2004 wird aufgehoben.

Die restlichen angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Auf Grund fehlender bzw. unrichtig verfasster Lohnzettel für die im Spruch genannten Zeiträume ersuchte das Finanzamt unter Hinweis auf die Unrichtigkeiten um Übermittlung "berichtigter" Lohnzettel und um Nachweise betreffend die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 68 EStG 1988.

Da diesem Ersuchen binnen der gesetzten Frist nicht nachgekommen wurde, erließ das Finanzamt Haftungsbescheide, mit welchen der Arbeitgeberin die zu wenig einbehaltene Lohnsteuer einerseits für eine - weiter nicht mehr strittige - Unrichtigkeit und andererseits für die nach Ansicht des Finanzamtes zu unrecht steuerfrei belassene Schmutzzulage vorgeschrieben wurde.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde ausgeführt, dass von der Arbeitgeberin zwei Personen beschäftigt würden, die eine größere Anzahl von Melkkühen betreuen. Nach dem Kollektivvertrag für Land- und Forstarbeiter wäre eine Schmutzzulage zu bezahlen. Die Tätigkeit der Arbeitnehmer umfasse das Melken der Kühe, das Stallputzen und die Behirtung. Dabei wären täglich für die Melkzeit 2,5 Stunden und für die Stallreinigung 3 Stunden aufzuwenden. Für die tägliche Milchverarbeitung sei ein Arbeitsaufwand von ca. 2 Stunden erforderlich. Somit wären die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit erfüllt.

Zudem wurde die Nachreichung von Stellungnahmen der entsprechenden Interessenvertretungen in Aussicht gestellt.

Mit Vorhalt ersuchte das Finanzamt neuerlich um Nachreichung von Unterlagen und stellte klar, dass auf Grund der bisherigen Ausführungen eine abschließende Beurteilung hinsichtlich der Steuerfreiheit nicht möglich ist.

Auch dieser Vorhalt blieb unbeantwortet, woraufhin das Finanzamt die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet abwies.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ausgeführt wurde ergänzend, dass es "in der Natur der Sache" liege, dass die Dienstnehmer beim neuerlich umschriebenen Aufgabengebiet überwiegend mit Aufgaben betraut seien, die in erheblichem Maß eine Verschmutzung zwangsläufig bewirke. Arbeitsaufzeichnungen seien demzufolge nicht geführt worden.

Mit Vorhalt vom 2. August 2007 ersuchte nunmehr der Unabhängige Finanzsenat unter Hinweis auf die angestellten Überlegungen wiederum um Vorlage zweckdienlicher Beweismittel und der angekündigten Stellungnahmen der Interessenvertretung. Auch wurde angeboten im Zuge eines Lokalaugenscheines die tatsächlichen Verhältnisse festzustellen. Auch dieser Vorhalt blieb ohne Reaktion seitens der Berufungswerberin.

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

Im gegenständlichen Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Berufungswerberin beschäftigte jeweils während der Sommermonate zwei Arbeitnehmer zur Betreuung von Kühen auf einer von ihr betriebenen Alm. An diese Arbeitnehmer wurden Schmutzzulagen steuerfrei ausbezahlt.

Nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis Euro 360,00 (2001 ATS 4.940,00) monatlich steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutzzulagen 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. Eine derartige Zulage ist nur begünstigt, soweit sie u.a. auf Grund von Kollektivverträgen ausbezahlt wird.

Beide Verfahrensparteien stimmen darin überein, dass im gegenständlichen Fall eine Schmutzzulage entsprechend dem Kollektivvertrag für Landarbeiter ausbezahlt wurde, weshalb die formelle Voraussetzung für die Steuerfreiheit im gegenständlichen Fall ohne weitere Prüfung durch die nunmehr entscheidende Behörde als erfüllt anzusehen ist.

Wie aus dem Gesetzestext deutlich zu entnehmen ist, stellt diese formelle Voraussetzung jedoch nicht die einzige Grundlage für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit dar (VwGH 23.10.1990, 89/14/0179). Vielmehr müssen die von den Arbeitnehmern zu verrichtenden Tätigkeiten die im Gesetz umschriebene Verschmutzung in einem erheblichen Maß einerseits zwangsläufig mit sich bringen und andererseits müssen diese verschmutzenden Tätigkeiten überwiegend während der Arbeitszeit ausgeübt werden. Dies erfordert nach Rechtsprechung (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 10. März 1994, 93/15/0172, und vom 8. Februar 1989, 88/13/0088) und Lehre (Hofstätter/Reichel, § 68 Tz 3.5 EStG 1988, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 68 Tz 44), dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden.

Die Berufungswerberin stellt außer Streit, dass von ihr keinerlei Aufzeichnungen über die von den Arbeitnehmern geleisteten Arbeiten und deren zeitliches Ausmaß geführt wurden. Sie vermeint, dass dies auch nicht notwendig gewesen sei, da es "in der Natur der Sache" liegen würde, dass die betroffenen Arbeitnehmer während ihrer gesamten Arbeitszeit überwiegend zwangsläufig einer erheblichen Verschmutzung ausgesetzt seien.

Dazu ist anzumerken, dass die Berufungswerberin in der Berufung selbst den Arbeitsbereich der Dienstnehmer mit dem Melken (2,5 Std. tgl.), dem Stallputzen (3 Std. tgl.) und der Behirtung umschreibt. Zusätzlich wird sodann auch noch auf die tägliche Milchverarbeitung (2 Std.) hingewiesen, obwohl dies eingangs nicht als zum Aufgabenbereich gehörig angeführt wird. Im Vorlageantrag wird sodann ausgeführt, dass die Verunreinigung der Arbeitnehmer aus dem "direkten Kontakt mit den gealpten Nutztieren (Kot, Urin etc)" und dem häufigen Aufenthalt im Freien resultiere.

Diese Argumentation, insbesondere der Hinweis auf das Vorliegen der begünstigungskausalen Verhältnisse überwiegend während der gesamten Arbeitszeit, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates für sich alleine nicht stichhaltig. Einerseits ist durch die

---

Behirtung (Beaufsichtigung) der Tiere regelmäßig eine zwangsläufige Verschmutzung in einem erheblichen Ausmaß nicht offensichtlich. Der Aufenthalt im Freien mag zwar bei unwirtlichen Witterungsverhältnissen zu erschweren Arbeitsbedingungen führen, eine daraus resultierende erhebliche Verschmutzung überwiegend während der Arbeitszeit ist jedoch dadurch keinesfalls zwangsläufig gegeben. Auch das Melken der Kühle unter Verwendung von Melkmaschinen hat unter Beachtung bestehender Hygienevorschriften zu erfolgen und ist nicht davon auszugehen, dass die mit dem Melken befassten Personen ihre Tätigkeit erheblich mit Kot und Urin verschmutzt durchführen. Gleichermaßen gilt für die Tätigkeit der Milchverarbeitung und die Fütterung der Tiere. Somit verbleibt letztlich die Stallreinigung, welche einen direkten Kontakt mit Kot und Urin bewirken kann; diesbezüglich wird aber durch den Einsatz von modernen Reinigungsgeräten (Hochdruckreiniger) eine Verschmutzung im Gegensatz zu früheren Arbeitsmethoden wesentlich gemildert.

Diese Bedenken und Sachverhaltsannahmen hat der Unabhängige Finanzsenat in seinem Vorhalt vom 2. August 2007 deutlich zum Ausdruck gebracht und blieben diese unwidersprochen. Auch wurde das Angebot der Durchführung eines Lokalaugenscheines vor Ort nicht angenommen.

Wenn ein Steuerpflichtiger abgabenrechtliche Begünstigungen in Anspruch nimmt, besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine erhöhte Nachweis- und Mitwirkungspflicht. Im gegenständlichen Fall liegen keine Nachweise für die Richtigkeit der Behauptungen der Berufungswerberin vor und wurde an der Sachverhaltsklärung nicht mitgewirkt. Es kann daher, insbesondere auf Grund der unwidersprochenen Vorhaltungen bzw. Sachverhaltsfeststellungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der ausbezahlten Schmutzzulage im vorliegenden Fall nicht bzw. zumindest nicht überwiegend während der Arbeitszeit vorgelegen sind.

Dies wird auch dadurch bestärkt, dass die Berufungswerberin selbst in den Folgejahren keine Steuerbegünstigung für die Schmutzzulage mehr in Anspruch genommen hat und auch keinerlei Stellungnahme der Interessenvertretungen vorgelegt wurde.

Die Berufung war daher dem Grunde nach abzuweisen.

Die teilweise Stattgabe (Aufhebung des Bescheides betreffend den Zeitraum Juni bis September 2004) resultierte aus dem Grund, dass § 82 EStG 1988 eine Haftungsbestimmung und keinen originären Abgabenanspruch normiert. Die Heranziehung zur Haftung setzt voraus, dass die Abgabenschuld noch unberichtigt aushaftet. Dies ist im gegenständlichen Fall jedoch für die Lohnsteuer des Jahres 2004 nicht mehr gegeben, da das Finanzamt im Zuge

---

seiner Tätigkeit die übermittelten Lohnzettel des Jahres 2004 abgeändert und die ursprünglich steuerfrei belassenen Beträge den steuerpflichtigen Bezügen zugerechnet hat. Mit diesen abgeänderten Lohnzetteln wurde die Einkommensteuerveranlagung der beschäftigten Arbeitnehmer durchgeführt, sodass die zu wenig einbehaltene Steuer auf diesem Wege von den Abgabenschuldern beglichen wurde. Damit ist dem Haftungsbescheid betreffend das Jahr 2004 die Grundlage entzogen und war dieser ersatzlos aufzuheben.

Hinsichtlich der Höhe der Abgabennachforderung für die restlichen strittigen Jahre wird auf die entsprechenden Erstbescheide verwiesen, welche unverändert bleiben.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. September 2007