

TE Vwgh Erkenntnis 2009/11/25 2007/15/0241

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.11.2009

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §68 Abs1;

EStG 1988 §68 Abs5;

1. EStG 1988 § 68 heute
2. EStG 1988 § 68 gültig ab 01.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026
3. EStG 1988 § 68 gültig von 19.02.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2026
4. EStG 1988 § 68 gültig von 23.12.2023 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 68 gültig von 21.03.2013 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
6. EStG 1988 § 68 gültig von 01.01.2009 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2008
7. EStG 1988 § 68 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 68 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. EStG 1988 § 68 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
10. EStG 1988 § 68 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 68 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
12. EStG 1988 § 68 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 68 heute
2. EStG 1988 § 68 gültig ab 01.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026
3. EStG 1988 § 68 gültig von 19.02.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2026
4. EStG 1988 § 68 gültig von 23.12.2023 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 68 gültig von 21.03.2013 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
6. EStG 1988 § 68 gültig von 01.01.2009 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2008
7. EStG 1988 § 68 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 68 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. EStG 1988 § 68 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
10. EStG 1988 § 68 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 68 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
12. EStG 1988 § 68 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok,

Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der B GmbH in H, vertreten durch Simma Rechtsanwälte GmbH in 6850 Dornbirn, Marktplatz 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 7. August 2007, Zl. RV/0261-F/05, betreffend Lohnsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. Die beschwerdeführende GmbH (Beschwerdeführerin) betreibt ein Güterbeförderungsunternehmen, das mit Ausnahme von Flüssigkeiten in Großbehältern (Tankwagen-Transporte) alle Gütertransporte vornimmt; sie ist hauptsächlich im Fernverkehr tätig, wobei darunter alle Transporte mit einer einfachen Wegstrecke von mehr als 150 km zu verstehen sind. Im Streitzeitraum beschäftigte sie 33 Lkw-Fahrer, denen sie steuerfreie Schmutzzulagen ausbezahlte.

2. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2001 bis 2003 als unbegründet ab. In der Begründung führte sie nach ausführlicher Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens im Erwägungsteil aus, für die begünstigte Besteuerung der in Rede stehenden Zulagen sei u.a. erforderlich, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Tätigkeiten verrichte, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigten. Die Beschwerdeführerin sei den Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung nicht entgegengetreten, wonach es keine Aufzeichnungen über jene Zeiten gebe, in denen Arbeiten verrichtet werden, die eine außerordentliche Verschmutzung begründen. Das Berufungsvorbringen, die verschmutzenden Tätigkeiten ohne Lenkzeiten betrügen 25 %, widerspreche dem Vorbringen der Beschwerdeführerin gegenüber der Gebietskrankenkasse, wonach diese Zeiten 50 % der Arbeitszeit betrügen. Dieser Widerspruch sei nur dadurch zu erklären, dass keine Aufzeichnungen vorlägen, die eine verlässliche Beurteilung der Arbeitszeiten erlaubten. Es sei daher zu überprüfen, ob es der Beschwerdeführerin gelungen sei, das überwiegende Ausmaß der verschmutzenden Tätigkeiten glaubhaft zu machen. Die Schmutzzulagen seien dem Arbeitnehmer dann zu gewähren, wenn die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkten. Darunter seien nach der Verkehrsauffassung nur solche Umstände zu verstehen, die von außen einwirken. Verschmutzung durch Schweißabsonderung könne darunter nicht verstanden werden, zumal das Ausmaß der Schweißabsonderung wesentlich von der physischen Kondition des Arbeitnehmers und weniger von der Art der Tätigkeit abhängt. Die Hitze in der Fahrgastzelle sei von externen Faktoren, wie Wetter, Jahreszeit und Fahrtroute abhängig. Außerdem seien nach den Berufungsausführungen im Streitzeitraum 5 Lkws mit einer Klimaanlage ausgerüstet gewesen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes komme es auf wetterbedingte Verschmutzungen nicht an, sondern vielmehr darauf, ob die Tätigkeit an sich zu außergewöhnlichen Verschmutzungen führe (Hinweis auf das Erkenntnis vom 14. September 2005, 2003/08/0266). 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 sei daher eine im Wesentlichen wetterbedingte Verschmutzung, die nicht auf die Tätigkeit zurückzuführen sei.

Es sei bezogen auf die gesamte vom Arbeitnehmer zu leistende Arbeit innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer die Schmutzzulage erhalten habe, zu prüfen, ob sie überwiegend (mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit) eine außerordentliche Verschmutzung bewirke. Die Beschwerdeführerin habe in der Berufung als verschmutzende Arbeiten die Reinigung an zwei Stunden pro Woche, die Be- und Entladetätigkeit an sechs Stunden pro Woche und das Service am Lkw an zwei Stunden pro Woche angeführt. Dies ergebe hochgerechnet auf einen Monat eine verschmutzende Tätigkeit im Ausmaß von ca. 40 Stunden. Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, weil kein Überwiegen der verschmutzenden Tätigkeiten vorliege, habe die Beschwerdeführerin in einer Stellungnahme gegenüber der Gebietskrankenkasse vorgebracht, dass sich die

Verhältnisse der einzelnen Tätigkeiten in Prozentsätzen wie folgt darstellten, Lenkzeiten 50 %, Be- und Entladetätigkeiten 20 %, Ladungssicherung/Entfernung der Ladungssicherungen 15 %, Fahrzeugpflege/Reinigung Antriebsstrang 10 % und vorgeschriebene technische Überprüfungen und Kontrollen während der Fahrt 5 %.

In Anbetracht dessen, dass die Fahrer im Fernverkehr eingesetzt werden, sei es unglaublich, dass die Lenkzeiten nur 50 % betragen. In der Berufung habe die Beschwerdeführerin die Be- und Entladearbeiten sowie Ladungssicherungstätigkeiten mit ca. zwei Stunden pro Tag angegeben, was einem Ausmaß von ca. 25 % entspreche. Diese Angaben deckten sich mit der Erfahrung des täglichen Lebens und seien zudem zu einem Zeitpunkt abgegeben worden, bevor die abweisende Berufungsvorentscheidung ergangen sei. Die belangte Behörde folge daher den Zeitangaben in der Berufung und gehe davon aus, dass die Be- und Entladearbeiten sowie die Ladungssicherungstätigkeit ca. 25 % der Arbeitszeit eines Lkw-Fahrers beanspruche. Die Angaben hinsichtlich "Fahrzeugpflege" und "Reinigung Antriebsstrang" in der Stellungnahme gegenüber der Gebietskrankenkasse deckten sich mit den Angaben in der Berufung hinsichtlich Reinigung und Service am Lkw und würden daher von der belangten Behörde für wahr gehalten. Auch die Angabe über die vorgeschriebenen technischen Überprüfungen und Kontrollen während der Fahrt mit 5 % der Arbeitszeit werde mangels Gegenbeweises als wahr unterstellt. Die einzelnen Tätigkeiten eines Lkw-Fahrers seien daher mit folgenden Prozentsätzen zu schätzen, Lenkzeiten 60 %, Be- und Entladetätigkeiten sowie Ladungssicherung 25 %, Fahrzeugpflege/Reinigung Antriebsstrang 10 % und technische Überprüfungen und Kontrollen während der Fahrt 5 %. Da die verschmutzende Tätigkeit pro Fahrer maximal 40 % betrage, sei die Durchführung des beantragten Lokalaugenscheines im Betrieb der Beschwerdeführerin entbehrlich. Die Fahrzeiten der Fahrer seien in der Berufung mit mehr als drei Viertel, in der Stellungnahme gegenüber der Gebietskrankenkasse mit der Hälfte der Arbeitszeit angegeben worden. Von der Einvernahme der Lkw-Fahrer als Zeugen sei abzusehen gewesen, weil auch nach den Angaben der Beschwerdeführerin die verschmutzenden Tätigkeiten ohne Lenkzeiten nicht mehr als 50 % der Gesamtarbeitszeit betragen haben.

Die Beschwerdeführerin sei während der Lohnsteuerprüfung aufgefordert worden, Aufzeichnungen über jene Zeiten vorzulegen, die eine außerordentliche Verschmutzung begründen. Solche Aufzeichnungen seien nicht vorgelegt worden. Bei einer Begünstigungsbestimmung wie der des § 68 EStG 1988 trete die amtswegige Sachverhaltsermittlungspflicht gegenüber der Offenlegungspflicht des Steuerpflichtigen in den Hintergrund. Die Beschwerdeführerin sei während der Lohnsteuerprüfung aufgefordert worden, Aufzeichnungen über jene Zeiten vorzulegen, die eine außerordentliche Verschmutzung begründen. Solche Aufzeichnungen seien nicht vorgelegt worden. Bei einer Begünstigungsbestimmung wie der des Paragraph 68, EStG 1988 trete die amtswegige Sachverhaltsermittlungspflicht gegenüber der Offenlegungspflicht des Steuerpflichtigen in den Hintergrund.

Aus der Behauptung der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag, dass der Schmutz auf der Kleidung durch das Transpirieren auch den Körper der Fahrer selbst verschmutze, sei nichts zu gewinnen, weil diese Verschmutzung nicht zwangsläufig erfolge. Es stehe den Lkw-Fahrern frei, 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 Lkw-Fahrer bei stark verschmutzenden Tätigkeiten eine solche Schutzbekleidung tragen, gehe aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Fotos hervor. Das Argument, dass es auf Grund der Hitze im Sommer den Lkw-Fahrern unmöglich sei, Schutzbekleidung während der stark verschmutzenden Be- und Entladetätigkeit bzw. Ladesicherung zu tragen und das Tragen von Schutzkleidung während dieser Vorgänge eine ernsthafte Gesundheitsgefährdung nach sich ziehe, sei nicht nachvollziehbar. Die Beschwerdeführerin habe auch angegeben, dass die Fahrer angehalten würden, den Innenraum der Lkw sauber zu halten. Die regelmäßige Reinigung der Fahrgastzelle führe dazu, dass die Verschmutzung durch den Aufenthalt in dieser zu keiner erheblichen Verschmutzung führe.

Es sei daher festzustellen, dass die nicht im Lenken der Lkw bestehende Tätigkeiten der Lkw-Fahrer deutlich weniger als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit ausmachten und dass daher selbst dann, wenn alle anderen Tätigkeiten der Lkw-Fahrer zu einer starken Verschmutzung geführt hätten, kein Überwiegen solcher Tätigkeiten vorliege. Das Lenken eines Lkws im Fernverkehr stelle keine Arbeit dar, die die Ausbezahlung einer Schmutzzulage rechtfertige. Da aber das Lenken des Lkws den Großteil der Arbeitszeit in Anspruch genommen habe, seien die Voraussetzungen für die steuerfreie Gewährung einer Schmutzzulage nicht gegeben gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Auffassung der belangten Behörde, die im Lenken der Lkw bestehende Tätigkeit rechtfertige keine Auszahlung einer Schmutzzulage. Sie bringt unter dem Gesichtspunkt sowohl einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften dazu vor, die Kraftfahrer würden sich auch während der Lenkzeit auf Grund der Hitzeentwicklung in der Fahrerhauskabine erheblich verschmutzen. Durch die durch die Hitze des Motors ausgelöste Transpiration der Kraftfahrer gelange der Schmutz, der sich zuvor auf der Kleidung befunden habe, auf die Haut. Weiters werde durch die Schmutzpartikel aus der Luft und der Fahrerhauskabine auf Grund der Transpiration der Lkw-Fahrer am Körper verschmutzt. Die solcherart von außen entstehende Verschmutzung der Arbeitnehmer umfasse mindestens die Hälfte der Lenkzeit, nachdem der Motorblock sich entsprechend erwärmt habe. Es sei daher von einer relevanten verschmutzenden Tätigkeit pro Fahrer von jedenfalls 70 % der Arbeitszeit auszugehen.

Zutreffend ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass die Begünstigung der Schmutzzulage nach § 68 Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 EStG 1988 unter anderem voraussetzt, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. September 2006, 2006/14/0028). Entscheidend ist vor dem Hintergrund des § 68 Abs. 5 EStG 1988, ob Arbeiten üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirken. Der Arbeitnehmer muss während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Zutreffend ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass die Begünstigung der Schmutzzulage nach Paragraph 68, Absatz eins, in Verbindung mit Absatz 5, EStG 1988 unter anderem voraussetzt, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (vergleiche, etwa das hg. Erkenntnis vom 20. September 2006, 2006/14/0028). Entscheidend ist vor dem Hintergrund des Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988, ob Arbeiten üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirken. Der Arbeitnehmer muss während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken.

Der Auffassung der Beschwerdeführerin, das Lenken von Lkw stelle eine derartige Tätigkeit dar, ist die belangte Behörde zu Recht nicht gefolgt. Deren Beurteilung, das Lenken von Lkws nicht als eine üblicherweise eine außergewöhnliche Verschmutzung des Arbeitnehmers verursachende Tätigkeit anzusehen, steht nicht im Widerspruch mit der allgemeinen Lebenserfahrung. Die Beschwerdebehauptung, die durch die Hitze in der Fahrgastzelle einsetzende Transpiration führe die auf der Kleidung befindliche Verschmutzung auf die Haut des Lenkers, setzt eine Schweißabsonderung der Lenker voraus, die zu einer Durchnässung der Kleidung führt. Derartige äußere Verhältnisse in einer Fahrgastzelle eines Lkws konnte die belangte Behörde, ohne sich in Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung zu setzen, als nicht gegeben annehmen. Dies gilt auch für die Verschmutzung auf Grund der Schmutzpartikel aus der Luft und der Fahrerhauskabine, welche durch die Transpiration der Fahrer deren Körper verschmutzen sollen. Derart staubige Verhältnisse, insbesondere in einer Fahrerhauskabine, die das Lenken eines Fahrzeuges als üblicherweise (typischerweise) eine außerordentliche Verschmutzung des Lenkers verursachende Tätigkeit erscheinen lassen, macht die Beschwerde nicht einsichtig. Die Beschwerdeführerin kann mit ihrem Vorbringen keine Unschlüssigkeit der Beurteilung der belangten Behörde aufzeigen. Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich der Auffassung der belangten Behörde an, dass das Lenken eines Lkws keine üblicherweise (typischerweise) eine außerordentliche Verschmutzung des Lenkers verursachende Tätigkeit darstellt.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, sie habe durch Unterlassung der Aufnahme der beantragten Beweise nicht festgestellt, dass die eine relevante Verschmutzung verursachende Tätigkeit wie in der Berufung vorgetragen, 120 Stunden monatlich ausmache.

Die Beschwerdeführerin hat in der Berufung die Schmutz verursachenden Arbeiten (außerhalb der Fahrgastzelle) mit ca. 40 Stunden pro Monat angegeben und dazu ausgeführt, dass ausgehend von dieser Verschmutzung die Fahrer infolge der fehlenden Waschmöglichkeit unmittelbar nach den Verschmutzungen im Monat nicht unter 120 Stunden erheblich am Körper und der Kleidung verschmutzt seien.

Mit dieser Behauptung verkennt die Beschwerdeführerin die Rechtslage. Eine Verunreinigung erfüllt nämlich nicht schon dann den Tatbestand einer Verschmutzung "in erheblichem Maß", wenn sie sich erst nach Arbeitsende

entfernen lässt. Maßgeblich ist vielmehr, ob die zu leistenden Arbeiten "überwiegend" unter Umständen erfolgten, welche die als "erheblich" erkannte Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirkten. Dies war bereits nach den Berufungsausführungen nicht gegeben.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG i. römisch fünf.m. der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 25. November 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2007150241.X00

Im RIS seit

07.01.2010

Zuletzt aktualisiert am

01.06.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at