

# TE Vwgh Erkenntnis 1994/5/10 91/14/0057

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 10.05.1994

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §68 Abs2 Z1;

EStG 1972 §68 Abs2 Z2;

EStG 1972 §68 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rätin Dr. Hutter, über die Beschwerde der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter in Wien, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 18. Jänner 1991, Zl. 16/63-GA3-H/88, betreffend Nachforderung von Lohnsteuer für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1985 bis 31. Dezember 1987, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Anlässlich einer über den Zeitraum vom 1. Jänner 1985 bis 31. Dezember 1987 in der Landesstelle Salzburg der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung ergab sich nach Ansicht des Prüfers eine Nachforderung an Lohnsteuer in Höhe von insgesamt von S 219.618,--, weil Erschwerniszulagen für bestimmte Arbeiter und Arbeiterinnen zu Unrecht steuerfrei belassen worden waren.

Das Finanzamt erließ in der Folge einen entsprechenden Nachforderungsbescheid, gegen den die Beschwerdeführerin berief. Die Gewährung von Erschwerniszulagen sei in § 39 Abs. 2 der Dienstordnung C für die Arbeiter bei den Sozialversicherungsträgern Österreichs (im folgenden kurz: DO) geregelt. Nach dieser Bestimmung erhielten Arbeitnehmer, die ihre Dienstverrichtung mit starker Staubentwicklung oder starker Verschmutzung ausüben müßten, eine Erschwerniszulage. Diese Erschwerniszulage sei gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1972 steuerfrei. Zur Beschreibung der verrichteten Arbeiten führt die Beschwerdeführerin sodann aus:

"Bei den Arbeitern ist die starke Staubentwicklung oder starke Verschmutzung dadurch gegeben, daß bei Malerarbeiten das Abkratzen und Schleifen von Fensterrahmen, Fensterbänken und Türstöcken anfällt. Zusätzlich

noch beim Ausweißeln das Abscheren der Decken und Wände. Auch muß beim Anfertigen von Regalträgern bzw. Regalauflagen gesägt, gebohrt bzw. geschliffen werden. Auch das Aufziehen von Trennwänden, das Verputzen von Wänden, sowie die Durchführung von Stemmarbeiten als Vorbereitung für die Verlegung von EDV-Kabeln oder für die Verlegung von Wasserleitungen etc. fallen in das Aufgabengebiet der Arbeiter. Gleichfalls müssen Ausbesserungsarbeiten (z.B. Teeren) der Hoffläche, die Beseitigung von Verstopfungen in den Toiletten, sowie Dachreparaturen durchgeführt werden. Insbesondere fallen bei der Anfertigung bzw. der Reparatur von Möbeln das Sägen, Schleifen, Hobeln und Versiegeln an. Ebenso sind Arbeiten mit Druckerfarben beim Ein- und Abfärben der Druckmaschine vorzunehmen.

Auch die Reinigungsfrauen haben Nacharbeiten bei der Beseitigung von Verstopfungen und Putzarbeiten nach Handwerkereinsätzen auszuführen. Ebenso ist die Reinigung der Fenster, der Fensterstöcke und der Fensterrahmen zu bewältigen, wobei der überwiegende Teil der Bürofenster der Landesstelle an stark frequentierten Straßen liegt, was eine entsprechend starke Verschmutzung nach sich zieht. Ebenso gravierend ist die, insbesondere im Winter und bei nasser Witterung auftretende, starke Verschmutzung im Eingangsbereich, den Stiegenhäusern und Gängen."

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Die betroffenen Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin hätten im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen durchaus übliche Arbeiten durchzuführen, einzelne Arbeiten unter erschwerten Bedingungen, wie das Teeren der Hoffläche und das Beseitigen von Verstopfungen der Toiletten, stellten nur einen geringen Teil der Arbeitsleistungen des einzelnen Arbeitnehmers dar. Es lägen daher keine Erschwerniszulagen iSd § 68 Abs. 2 Z 2 EStG 1972 vor.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Beschwerdeführerin aus, eine Erschwerniszulage im Sinne des § 39 der DO könne auch für den Fall einer zwangsläufigen und erheblichen Verschmutzung eines Arbeitnehmers und seiner Kleidung gewährt werden. Die streitgegenständlichen Zulagen wollten diese erhebliche Verschmutzung abgelten und seien daher als Schmutzzulagen iSd § 68 Abs. 2 Z 1 EStG 1972 zu werten. Die männlichen Arbeitnehmer würden für sämtliche an den Gebäuden anfallenden Arbeiten, seien es Anstreicher-, Lackierer-, Maler-, Bau- oder Bauhilfsarbeiten herangezogen. Sie seien daher überwiegend mit erheblich verschmutzenden Arbeiten befaßt. Gleches gelte für die Reinigungsfrauen, die nicht ausschließlich als Raumpflegerinnen tätig seien, sondern für alle Reinigungs- und Aufräumarbeiten herangezogen würden, selbst wenn diese im Zuge von Bauarbeiten anfielen. Die Schmutzzulage iSd des § 68 Abs. 2 Z 1 EStG 1972 bedürfe keines Vergleiches mit allgemein üblichen Arbeitsbedingungen, es komme nur darauf an, ob der Arbeitnehmer unter Umständen tätig sei, die eine erhebliche Verschmutzung bewirkten.

Mit Vorhalt vom 17. April 1990 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf, für jeden der betroffenen Arbeitnehmer bekanntzugeben, welcher Art und welcher Dauer die Arbeitsleistungen gewesen seien, die zu einer erheblichen Verschmutzung geführt hätten. Im Anwortschreiben vom 10. Mai 1990 geht die Beschwerdeführerin zunächst auf die männlichen Arbeitnehmer ein. Vier der betroffenen Arbeiter (gelernter Maler, Schlosser, Spengler bzw. Maurer) seien als Facharbeiter eingestellt worden und würden in den diversen Gebäuden der Beschwerdeführerinnen für "Hausarbeitertätigkeiten" aller Art eingesetzt. Dabei fielen Bau-, Maler-, Installations- und sonstige Arbeiten an. Diese Arbeiten bewirkten schon nach allgemeiner menschlicher Erfahrung zwangsläufig eine starke Verschmutzung, und zwar zum einen durch äußere Einflüsse (Staubentwicklung etc.) zum anderen durch die bei Verrichtung schwerer körperlicher Arbeit unvermeidliche starke Körperschweißbildung. Eine besondere Erschwernis für die Facharbeiter bestehe auch darin, daß sie nicht nur Tätigkeiten in ihrem Fachgebiet, sondern auch fachfremde Arbeiten zu verrichten hätten, was vergleichbaren Facharbeitern von anderen Dienstgebern nicht zugemutet würde. Zu den weiteren männlichen Arbeitnehmern führt die Beschwerdeführerin aus, der Arbeiter G. K. werde als Portier eingesetzt, der Arbeiter R. K. sei als Teilzeitportier tätig und werde zudem für Bodenlegerarbeiten verwendet, bei denen er mit giftigen und ätzenden Chemikalien umzugehen habe. Dem Arbeiter F. F. obliege die Bedienung, laufende Wartung und Instandhaltung der Druckereimaschinen sowie die Vorratshaltung der Rohpapiere und entsprechender Chemikalien. Aufgrund des Hantierens mit Druckereimaterialien und anderen Chemikalien sei er zwangsläufig in überwiegendem Ausmaß einer starken Verschmutzung und einer Gefährdung ausgesetzt. Der Arbeiter A. K. sei als Chauffeur beschäftigt. Seine Tätigkeit bestehe hauptsächlich darin, mehrmals täglich Transporte von Aktengut, Containern und Maschinen sowie Dienstpost zwischen den verschiedenen Gebäuden der Beschwerdeführerin durchzuführen. Dem Arbeiter obliege dabei auch das Be- und Entladen des Fahrzeugs ohne entsprechende technische Hilfsmittel und unter Zeitdruck, was eine besondere Erschwernis darstelle. Daß die dem

herkömmlichen Berufsbild eines Chauffeurs entsprechende Tätigkeit der Lenkung und Pflege des Dienstwagens vergleichsweise nur geringe Zeiträume in Anspruch nehme, könne schlüssig dem Fahrtenbuch, in welchem Fahrtziele und Fahrtrouten eingetragen seien, entnommen werden. Die namentlich genannten weiblichen Dienstnehmer gliedert die Beschwerdeführerin in Reinigungspersonal und Küchenhilfskräfte. Die Tätigkeit des Reinigungspersonals (24 Personen) entspreche nicht dem Berufsbild einer "Bedienerin", sondern stelle im überwiegenden Ausmaß Baustellenreinigung dar. Bei jeder baulichen Maßnahme oder Durchführung von Malerarbeiten müsse nämlich das Reinigungspersonal an der Baustelle anwesend sein und den anfallenden Schmutz unverzüglich entfernen. Nach Beendigung der Arbeiten müsse nicht nur das betreffende Zimmer, sondern auch der Gang aufgewischt werden, weil er infolge Staubentwicklung und Vertragens von Schmutz durch Arbeiter verunreinigt sei. Die Fensterreinigung in den Gebäuden der Beschwerdeführerin erweise sich als schwierig, weil es sich zumeist um Doppelfenster mit Sprossen handle und zudem Oberlichten vorhanden seien. Es seien dabei nicht nur die Glasflächen sondern auch die Fensterrahmen zu säubern. Das Reinigen der Jalousien und der Plastikabdeckungen der Neonleuchten sei nur unter Zuhilfenahme von Stehleitern möglich. Die Gänge und viele der Büroräume seien mit Plastikböden ausgestattet; diese müßten regelmäßig mit ätzenden Reinigungsmitteln abgezogen und neu eingelassen werden. In den Gebäudeteilen Keller, Haupteingang, Hochparterre und fachärztliche Begutachtungsstationen gäbe es zudem folgende weitere Erschwernisse: im Keller sei die Anstaltsküche untergebracht, was eine vermehrte Verschmutzung durch Lieferanten mit sich bringe. Zudem müsse hier mit künstlicher Beleuchtung gearbeitet werden. Im Bereich des Haupteinganges und des Hochparterres sei wegen des Parteienverkehrs besonders im Winter an den Regentagen eine starke Verschmutzung zu verzeichnen; es werde darauf hingewiesen, daß an besonderen Sprechtagen bis zu 120 Versicherte das Gebäude der Beschwerdeführerin besuchten. Im Parterre seien Räume der Postzustellung, der Hausdruckerei und des Betriebsrates zu reinigen, in welchen große Mengen an Papier- und Kartonageabfällen anfielen sowie eine überdurchschnittliche Verstaubung und Verschmutzung zu verzeichnen sei. In den fachärztlichen Begutachtungsstationen obliege schließlich den Reinigungskräften auch die Entsorgung der bei der täglichen Untersuchung der Versicherten anfallenden medizinischen Abfälle. Die Mitarbeiterinnen des Reinigungsdienstes müßten somit ihre Arbeiten überwiegend unter Umständen verrichten, die gemessen an dem vergleichbaren Berufsbild einer Bedienerin wesentlich erschwert sind. Zudem würden die Arbeiten zwangsläufig zu einer erheblichen Verschmutzung der damit befaßten Arbeitskräfte und deren Kleidung (durch Staubeinwirkung und Schweißentwicklung) führen. Den vier Küchenhilfskräften obliege neben der Aufbereitung von Tiefkühlwaren für die Belegschaft auch die Zubereitung von Suppen und Salaten, die Verabreichung der Speisen, die Reinigung des Küchenbetriebes sowie die Entsorgung der anfallenden Speisereste. Ihnen werde die Zulage als Schmutzzulage gewährt. Sie seien verschmutzenden Einwirkungen von außen ausgesetzt und hätten überdies in großer Hitze zu arbeiten, was zu einer starken Schweißentwicklung führe.

Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab. Die Beschwerdeführerin habe trotz Aufforderung keinen Nachweis dafür erbracht, daß die einzelnen Arbeitnehmer überwiegend Arbeiten erbracht hätten, die in erheblichem Ausmaß eine Verschmutzung der einzelnen Arbeitnehmer oder ihrer Kleidung bewirkt hätten oder im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis dargestellt hätten. Auch die vorgetragenen Behauptungen der Beschwerdeführerin seien nicht zielführend. Daß ein Facharbeiter nicht nur Tätigkeiten, die für den erlernten Beruf spezifisch seien, ausübe, bedeute nicht, daß diese Arbeiten eine außerordentliche Erschwernis darstellten. Auch stellten die von der Beschwerdeführerin beschriebenen Arbeiten nicht eine besondere Erschwernis dar. Was das Reinigungspersonal betreffe, so sei nicht glaubhaft, daß permanent Bauarbeiten in den Gebäuden der Beschwerdeführerin durchgeführt würden. Die fallweise Beseitigung von durch Bauarbeiten verursachten Verschmutzungen, die fallweise Reinigung von Fenstern und Jalousien, die Reinigung von Plastikböden, auch im Keller und im Bereich des Eingangsportals, oder gar die Reinigung von Neonleuchten stellten für Reinigungspersonal nicht besonders schwierige bzw. unter besonders schwierigen Bedingungen auszuführende Arbeiten dar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich im Recht verletzt, gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1972 für bestimmte an Dienstnehmer gewährte Zulagen keine Lohnsteuer einbehalten zu müssen.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1972 sind unter Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm geleisteten Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

1.

in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken, oder

2.

im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder

3.

...

Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigung für Schmutz- und Erschwerniszulagen ist u.a., daß der Arbeitnehmer TATSÄCHLICH Arbeiten verrichtet, die ÜBERWIEGEND unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken oder im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 23. Oktober 1990, 89/14/0179, und vom 30. Jänner 1991, 90/13/0102). Der Arbeitnehmer muß also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Dies erfordert nach Rechtsprechung (vgl. hg. Erkenntnis vom 10. März 1994, 93/15/0172, und vom 8. Februar 1989, 88/13/0088) und Lehre (Hofstätter/Reichel, § 68 Tz 4 EStG 1972, Quatschnigg/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 Beschwerdeführerin bringt vor, die belangte Behörde habe mit Schreiben vom 10. Mai 1990 nicht nur die Bekanntgabe von Art, Umfang und Dauer der zu einer erheblichen Verschmutzung der Arbeitnehmer führenden Arbeiten

- aufgeschlüsselt für jeden einzelnen Arbeitnehmer - verlangt, sondern auch die Vorlage entsprechender Aufzeichnungen gefordert. Solche Aufzeichnungen zu führen sei aber wegen des damit verbundenen Aufwandes keinem Arbeitgeber zumutbar, weshalb die Glaubhaftmachung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes ausreichen müsse. Hiezu ist auf die oben referierte hg. Rechtsprechung zu verweisen, welche die Erbringung eines Nachweises fordert. Im gegenständlichen Fall liegt aber auch eine Glaubhaftmachung der hier relevanten Umstände, nämlich des Überwiegens der begünstigten Arbeiten innerhalb der Gesamttätigkeit jedes einzelnen Arbeitnehmers, nicht vor:

Zumindest einige der in der Berufung aufgezählten Tätigkeiten der Hausarbeiter bewirken keine erhebliche Verschmutzung (Anfertigung von Regalträgern bzw. Regalauflagen, Dachreparaturen, Anfertigung bzw. Reparatur von Möbeln). Auch das Schreiben vom 10. Mai 1990 enthält nur eine beispielhafte Aufzählung der Tätigkeiten der Hausarbeiter (arg.: "so etwa"). Selbst wenn die übrigen von der Beschwerdeführerin aufgezählten Tätigkeiten der Hausarbeiter zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung bewirkten, ist entscheidend, daß ein zeitliches Überwiegen dieser Tätigkeiten weder konkret behauptet noch in irgendeiner Weise glaubhaft gemacht wurde. Dem Vorbringen, eine erhebliche Verschmutzung entstehe auch durch Schweißabsonderung, kommt schon deshalb keine Bedeutung zu, weil auch dieses im Verwaltungsverfahren nicht durch Zeitangaben unterlegt worden ist. Im übrigen verweist der Verwaltungsgerichtshof darauf, daß nach der Verkehrsauffassung unter Umständen, die in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken, nur solche zu verstehen sind, die von außen einwirken. Dieses Verständnis entspricht auch dem Zweck der Bestimmung, die bestimmte Arten von Tätigkeiten begünstigen will, zumal das Ausmaß der Schweißabsonderung wesentlich von der physischen Kondition des Arbeitnehmers und weniger von der Art der Tätigkeit abhängt.

Der Behauptung des Beschwerdeführers, eine besondere Erschwernis für die Hausarbeiter liege darin, daß sie neben den erlernten Facharbeitertätigkeiten minder qualifizierte Arbeiten ausüben müßten, hielt die belangte Behörde zu Recht entgegen, daß minder qualifizierte Tätigkeiten keineswegs eine (außerordentliche) Erschwernis bedeuten

müßten, sondern auch eine Erleichterung im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen darstellen könnten. Es kommt aber darauf an, ob bestimmten Arbeiten der Charakter außerordentlicher Erschwernis zugeordnet werden kann.

Wodurch sich für den Portier und den Teilzeitportier ein Überwiegen der Arbeiten ergebe, die eine Verschmutzung bewirkten oder eine außerordentliche Erschwernis darstellten, wurde von der Beschwerdeführerin in keiner Weise dargetan. Dieses Überwiegen wurde für den mit Druckereimaschinen beschäftigten Arbeit F. F. zwar allgemein behauptet, eine Unterlegung mit Zeitangaben oder gar deren Glaubhaftmachung erfolgte jedoch nicht.

Was den Chauffeur A. K. betrifft, bot die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren zwar die Einsichtnahme in das Fahrtenbuch an, das aber lediglich Fahrtziele und Fahrtrouten enthalte. Aus diesem ergibt sich daher nicht, welche Zeiten für das Be- und Entladen schwerer Lasten - nur diese Tätigkeit führt die Beschwerdeführerin als außerordentliche Erschwernis an - aufgewendet würden. Die Beschwerdeführerin brachte im Verwaltungsverfahren auch nicht vor, wie lange die Be- und Entladungsarbeiten gedauert haben.

Auch hinsichtlich der Dienstnehmer des Reinigungspersonals ging die belangte Behörde zu Recht davon aus, daß die von der Beschwerdeführerin aufgezählten Tätigkeiten - im übrigen ist auch diese Aufzählung nicht abschließend - auch Tätigkeiten enthält, die weder in erheblichem Maße eine Verschmutzung bewirken noch im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, wie das Reinigen von Doppelfenstern, Oberlichten, Jalousien, Neonleuchten, Plastikböden oder von anderen Böden, die wegen des Parteien- und Lieferantenverkehrs mit Straßenschmutz verunreinigt sind. Auch hier hat es die Bescherdeführerin unterlassen, das zeitliche Überwiegen begünstigter Tätigkeiten der einzelnen Arbeitnehmer durch konkrete Zeitangaben zu behaupten und zumindest glaubhaft zu machen. Was schließlich das Küchenpersonal betrifft, so konnte die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen, daß keine der von der Beschwerdeführerin angeführten Tätigkeiten in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirke.

Die belangte Behörde hat somit frei von inhaltlicher Rechtswidrigkeit die von der Beschwerdeführerin geschilderten Tätigkeiten einzelner Dienstnehmer nicht als solche im Sinn des § 68 Abs. 2 Z 1 oder 2 EStG 1972 eingestuft.

Der Beschwerde konnte daher kein Erfolg beschieden sein. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die § 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1994:1991140057.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)