



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 1

GZ. RV/0775-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., XXXX Salzburg, F.-Str., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand-und Beratungsgesellschaft mbH, 5020 Salzburg, St. Julienstraße 1, vom 14. Februar 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 6. November 2001 betreffend den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Streitgegenstand ist die steuerliche Qualifizierung der Aufsichtszulage im Sinne des § 68 Abs 5 EStG 1988.

Es handelt sich dabei um eine Zulage, die laut dem Kollektivvertrag für die Bauindustrie und dem Baugewerbe jene Arbeitnehmer erhalten, die eine selbständige Arbeitspartie von mehr als drei Mann beaufsichtigen, wobei sie verpflichtet sind selbst mitzuarbeiten.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 wurde die bisher als steuerfrei behandelte Erschwerniszulage für einen Dienstnehmer lohnsteuerpflichtig behandelt.

Die Berufung richtet sich gegen die Einbeziehung dieser bisher steuerfrei behandelten Aufsichtszulage in die Steuerpflicht:

Die Erschwerniszulage (Aufsichtszulage) im § 6 des Kollektivvertrages für Bauindustrie und

Baugewerbe (Arbeiter) sei vergleichbar mit der Bauzulage in § 16 Kollektivvertrag für Angestellte der Baugewerbe und Bauindustrie.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Mit Antrag vom 14. Februar 2002 begehrte die Bw die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften (zB Kollektivverträgen) gewährt werden.

Liegt eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung einer Erschwerniszulage vor, ist weiters zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Erschwernis im Sinne der Bestimmung des § 68 Abs 5 EStG 1988 gegeben sind.

Der Umstand, dass derartige Zulagen aufgrund lohngestaltender Vorschriften (Kollektivvertrag) bezahlt werden, **reicht als Voraussetzung für die Steuerbefreiung für sich allein nicht aus (VwGH 16.3.1988, Zi.87/13/0194).**

Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden (vgl das hg Erkenntnis vom 26. Mai 1998, 97/14/0049). Ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen "schlechthin" ist nicht möglich, weil es an den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen fehlt (VwGH 6.3. 1984, 83/14/0095), sodass zum Vergleich die Arbeitsbedingungen vergleichbarer Arbeitstätigkeiten heranzuziehen sind.

Die Steuerfreiheit der Zulagen setzt grundsätzlich weiters voraus, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden.

Der Arbeitnehmer muss während der gesamten Arbeitszeit überwiegend (mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit im gesamten Lohnzahlungszeitraum) mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Erschwernis zwangsläufig bewirken. Die Möglichkeit der Erschwernis kann nicht

berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Gesamttätigkeit des Arbeitnehmers ausmacht.

Erschwerniszulagen sind nur bei einer im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentlichen Erschwernis steuerbegünstigt. Den Begriff der außerordentlichen Erschwernis umschreibt das Gesetz selber nicht. Anhaltspunkte für eine Begriffsbestimmung bietet zum einen die Entstehungsgeschichte des § 68 EStG 1988 und zum anderen im Zusammenhang mit dieser der Erlass AÖF 1949/260. Daraus lässt sich ableiten, dass Arbeiten im Sinne des § 68 Abs 5 EStG 1988 unter außerordentlichen Erschwernissen erfolgen, wenn sie sich entweder als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind. Für eine Einschränkung des Begriffes der außerordentlichen Erschwernis auf "nur körperliche Erschwernisse" liefert das Gesetz keinen Anhaltspunkt. Die Erschwernis kann nicht nur "Umgebungseinflüssen" entspringen, sondern auch Schwierigkeiten der Arbeit selbst oder der Dringlichkeit ihrer Durchführung (VwGH 4.6.1985, Zl. 85/14/0041).

Streitgegenständlich ist die steuerliche Behandlung einer in § 6 des Kollektivvertrages für die Bauindustrie und das Baugewerbe geregelten Aufsichtszulage:

Danach erhalten Arbeitnehmer, die eine selbständige Arbeitspartie von mehr als drei Mann beaufsichtigen, auf die Dauer dieser Beschäftigung eine Zulage von 10%, wobei sie verpflichtet sind selbst mitzuarbeiten.

Die Steuerfreiheit von Aufsichtszulagen im Sinne des EStG 1988 kann nur dann gewährt werden, wenn eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen gegeben ist.

Da der Vergleichsrahmen Gruppen mit vergleichbaren Arbeitstätigkeiten und Arbeitsbedingungen umfassen muss, setzt die Steuerfreiheit von Aufsichtszulagen eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen bei der Ausübung der Aufsichtstätigkeit (unter gleichzeitiger Mitarbeit) eines Arbeitnehmers im Baugewerbe und der Bauindustrie voraus.

Eine nähere Auseinandersetzung mit der Frage um welche Arbeiten es sich bei der "Grundtätigkeit" des Bauarbeiters im Einzelnen gehandelt hat, kann damit unterbleiben.

Bei dem Vergleich zwischen vorangeführter Tätigkeit und jener Tätigkeit anderer Arbeitnehmer in der Baubranche, die eine Arbeitspartie von mehr als 3 Mann beaufsichtigen und selbst mitarbeiten, sind die von der Bw in den Berufungsausführungen aufgezeigten Arbeitserschwernisse typische Merkmale jeder "beaufsichtigenden" Tätigkeit. Jede höher

qualifizierte Tätigkeit im Berufsleben setzt auch höhere geistige und psychische Anforderungen voraus, wie unter anderem eine erhöhte Wachsamkeit und eine höhere nervliche Anspannung. Die zweifelsohne damit verbundene Belastung für die "Aufsichtsperson" bleibt unbestritten, wobei dem Argument der Bw, die erforderliche Konzentration bringe notwendigerweise Stresssituationen mit sich, entgegenzuhalten ist, dass fallweise Stresssituationen mit vielen Arbeiten verbunden sind und sich in der heutigen Zeit nicht bloß als Begleiterscheinung einer außerordentlichen Erschwernis darstellen. Die Aufsichtstätigkeit stellt zweifellos an die damit beauftragten Arbeitnehmer erhöhte qualitative Ansprüche, die auch eine höhere Entlohnung rechtfertigen mögen. Eine im Vergleich zu den allgemeinen üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis ist damit jedoch nicht verbunden.

Es handelt sich um Belastungen, die alle Aufsichtspersonen (mit gleichzeitiger Verpflichtung zur Mitarbeit) generell und gleichermaßen treffen wird.

Außergewöhnliche Konzentration, Stresssituationen im Berufsleben etc. stellen keine im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis dar (VwGH 19.10.1983, 81/13/0058)

Nach Ansicht der Behörde handelt es sich bei der "Aufsichtszulage" um eine Zulage, die dem Arbeitnehmer für jene Zeiträume gewährt wird, in der er eine höherwertige Tätigkeit (Aufsichtstätigkeit) ausübt (vergleichbar mit der Tätigkeit eines Vorarbeiters, dem für die zeitlich begrenzte höherwertige Tätigkeit eine höhere Entlohnung zusteht).

Das Tragen von Verantwortung, höhere Konzentration und Flexibilität sind Merkmale jedweder höher qualifizierten Tätigkeit. Die größeren Anforderungen, die mit einer höherwertigen Tätigkeit verbunden sind, stellen jedoch keine außerordentlichen Erschwernisse im Sinne der oben zitierten Bestimmung dar und rechtfertigen nicht, dass eine für eine leitende und damit höherwertige Tätigkeit gezahlte Zulage als steuerbefreite Erschwerniszulage qualifiziert wird.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 24. April 2006