



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Berater, vom 2. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch Finanzanwalt, vom 2. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw (Berufungswerber) war im Jahr 2006 (Juni bis Dezember) ua. bei der GmbH in A (B) als Maurer bzw. Vorarbeiter beschäftigt. Der Bw war Grenzgänger. Er hat in D gewohnt und im grenznahen Ausland (E) gearbeitet.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 (Arbeitnehmerveranlagung) erging mit Ausfertigungsdatum 2. Juli 2007. Abweichend von der eingereichten Erklärung wurden die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit Betrag1 € ausgewiesen. Von den erklärten Bruttobezügen (Betrag2 €) wurden die sonstigen Bezüge (Urlaubsgeld – Betrag5 €) abgezogen (Betrag2 € - Betrag3 € = Betrag1 €). Die Sozialversicherungsbeträge wurden in

Höhe von Betrag 6 € den laufenden Bezügen zugeordnet und als Werbungskosten berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 2. August 2007 wurde beantragt, einen Betrag von 330,88 € als steuerfreies Tagegeld zu belassen. Weiters wurde vorgebracht, der Bw erhalte einen 15%igen Gruppenführerzuschlag (920,39 €). Für diese Zulage werde die Steuerfreiheit beansprucht. Die Vorarbeiterzulage sei nämlich mit der 10%igen Zulage für die Aufsicht von mehr als drei Mitarbeitern gemäß Kollektivvertrag der Bauarbeiter in Österreich vergleichbar. Letztgenannte Zulage zähle zweifelsfrei zu den Erschwerniszulagen.

Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens wurde die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 28. Juli 2010 als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wurde zu Lasten des Bw abgeändert.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 29. Juli 2010 wurde ausgeführt, die beantragte Steuerfreiheit für Tagegelder (330 €) sei gewährt worden. Die Steuerfreiheit für Überstundenzuschlägen sei an Hand der Lohnabrechnungen mit 92,40 € (bisher 107,80 €) ermittelt worden.

Die Gruppenführerzulage habe laut den vorliegenden Monatsabrechnungen 917 € für die Kalendermonate September bis Dezember 2006 betragen. Die Gruppenführerzulage werde dem Bw nach Art. 12 des Landesergänzungsvertrages für die Arbeitnehmer im Baugewerbe und verwandten Gewerbebereichen in der Provinz Bozen gewährt. Dem Bw sei als Vorarbeiter eine Zulage der Kategorie I für die Überwachung der Arbeitsausführung nach den Weisungen der Vorgesetzten und Anleitung der Arbeiter verschiedener Qualifikationen (15% des Normalstundenlohnes) ausbezahlt worden. In den Monaten Juni bis August 2006 habe der Bw keine derartige Zulage erhalten.

Diese Zulage sei mit jener nach Punkt § 6 I a.) des Kollektivvertrages für Bauindustrie und Baugewerbe vergleichbar. Nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages erhalte ein Arbeitnehmer, der eine selbständige Arbeitspartie von mehr als 3 Mann beaufsichtige, auf Dauer dieser Beschäftigung eine Zulage von 10% der Bemessungsgrundlage. Allerdings seien diese Arbeitnehmer verpflichtet, selbst mitzuarbeiten.

Da der Vergleichsrahmen Gruppen mit vergleichbaren Arbeitstätigkeiten und Arbeitsbedingungen umfassen müsse, würde die Anwendung der Begünstigung auf die genannte Zulage für „Aufsicht“ eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen bei der Ausübung einer Aufsichtstätigkeit eines Arbeitnehmers im Baugewerbe und in der Bauindustrie voraussetzen.

Bei einem Vergleich zwischen vorangeführter Tätigkeit und jener anderer Arbeitnehmer in der Baubranche, die eine Arbeitspartie von mehr als drei Mann beaufsichtigen und selbst mitarbeiten, seien die vom Bw bloß behaupteten, aber weder aufgezeigten noch nachgewiesenen Arbeitserschwernisse typische Merkmale jeder „beaufsichtigenden“ Tätigkeit. Jede höher qualifizierte Tätigkeit im Berufsleben setze auch eine höhere geistige und psychische Anforderung voraus, wie ua. eine erhöhte Wachsamkeit und eine höhere nervliche Anspannung. Die Aufsichtstätigkeit stelle zweifellos an die damit beauftragten Arbeitnehmer erhöhte qualitative Ansprüche, die auch eine höhere Entlohnung rechtfertigen würden. Eine im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis sei damit jedoch nicht verbunden.

Im Streitfall werde jedem Bauarbeiter auf Basis der Normalarbeitsstunden (incl. Feiertagsentlohnung, Gruppenführerzulage, Kursstunden und Berufsschule) ein Aufschlag von 23,45% des Bruttostundenlohnes gewährt. Dieser Bezugsanspruch werde als Bruttobezug der italienischen Lohnabrechnung unterworfen und diene der Abdeckung des Urlaubsgeldes (14. Bezug, 8,5%), der Finanzierung des 13. Gehaltes (10%) sowie diverser Ruhepausen (4,95%). Gleichzeitig werde bei der monatlichen Bezugsabrechnung ein Betrag in Höhe von 14,20% der vorhin angeführten Bemessungsgrundlagen von den Bezügen einbehalten und bei der Bauarbeiterkasse der Autonomen Provinz Bozen hinterlegt. Die hinterlegten Beträge würden im Mai (Bauberufsalter), im Juli (Urlaubsgeld) bzw. im Dezember (Weihnachtsgeld) jeden Jahres direkt von der Bauarbeiterkasse an die Arbeitnehmer ausbezahlt.

Der allmonatlich als Teil des Bruttobezuges ausgewiesene Bezugsbestandteil „Urlaub Grat. 18,50%“ unterscheide sich nicht vom laufenden Bezug. Gleiches gelte für den Betrag, der in weiterer Folge bei der Bauarbeiterkasse hinterlegt werde. Die Tarifbegünstigung könne daher nicht gewährt werden. Auch die Auszahlung der Hinterlegungsgelder durch die Bauarbeiterkasse der Autonomen Provinz Bozen stelle keinen sonstigen Bezug dar, weil diese nicht zusätzlich zu einem laufenden Bezug der auszahlenden Stelle gewährt würden. Der gesonderten Bescheidbegründung vom 29. Juli 2010 wurde eine Neuberechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beigeschlossen.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 6. September 2010 wurde lediglich ausgeführt, die Ausführungen zu Punkt 2 (Erschwerniszulage) und zu Punkt 3.2. (sonstige Bezüge – Urlaubsgeld) der Berufungsvorentscheidung würden nicht geteilt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Der Bw wird nach dem Landesergänzungsvertrag vom 22. Dezember 2002 für die Arbeitnehmer der Unternehmen im Baugewerbe und verwandten Gewerbebereichen, tätig in der Provinz Bozen, entlohnt.

2.) Dem Bw wurde für den Zeitraum September bis Dezember 2006 eine Zulage für Vorarbeiter nach dem Landesergänzungsvertrag vom 22. Dezember 2002 ausbezahlt. Diese Zulage wird in Art 12 des angeführten Vertrages wie folgt geregelt:

„In Ergänzung des Art. 78 des NKV vom 29.01.2000 sehen die Parteien zwei Arten von Vorarbeitern vor, nämlich:

** Vorarbeiter 1. Kategorie: ist jener, der die Ausführung der Arbeiten, überwacht, unter Anweisungen seiner direkten Vorgesetzten und dem Arbeiter mit verschiedenen Qualifikationen zur Verfügung stehen;*

** Vorarbeiter 2. Kategorie: ist jener mit der Aufgabe, die Anwesenheit und die Arbeitsstunden zu kontrollieren und die einfache Aufsicht über Arbeiter der Qualifikation gewöhnliche Arbeiter hat.*

Dem Arbeitnehmer, der die Tätigkeit eines Vorarbeiters 1. Kategorie ausübt, steht die vertragliche Entlohnung des spezialisierten Arbeiters zuzüglich einer 15%igen Zulage zu, die auf effektiven Grundlohn, Teuerungszulagen, Gebietszulagen des Sektors und territoriales Lohnelement berechnet wird.

Dem Arbeitgeber, der die Tätigkeit eines Vorarbeiters 2. Kategorie übernimmt, steht die vertragliche Entlohnung des Facharbeiters zuzüglich einer 15%igen Zulage zu, die auf effektiven Grundlohn, Teuerungszulage, Gebietszulage des Sektors und territoriales Lohnelement berechnet wird.“

3.) Erschwerniszulagen werden dem Arbeitnehmer deshalb gewährt, weil die von ihm geleistete Arbeit überwiegend unter Umständen geleistet wird, die im Vergleich zu den allgemeinen üblichen Arbeitsbedingungen einer außerordentlichen Erschwernis darstellen (§ 68 Abs. 5 EStG 1988).

4.) Voraussetzungen für die Begünstigung sind daher:

- die Zahlung neben dem Grundlohn (funktionelle Voraussetzung),
- die im Gesetz umschriebene Arbeitserschwernis (materielle Voraussetzung),
- die Zahlung aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift oder Zahlungen an alle bzw. bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (formelle Voraussetzung),
- der Nachweis der tatsächlichen Arbeits verrichtung,
- die Angemessenheit der Zulage.

Die funktionelle, materielle sowie formelle Voraussetzung müssen gleichzeitig erfüllt sein; liegt nur eine Voraussetzung nicht vor, kommt eine Begünstigung nicht in Betracht.

Die Arbeiten müssen überwiegend unter erschwerten Umständen erfolgen, dies ist sowohl inhaltlich als auch zeitlich zu verstehen. Der Arbeitnehmer muss während der (gesamten) Arbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend unter erschwerten Umständen tätig sein (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, Rz 10 ff zu § 68).

5.) Vom Finanzamt wurde in der Berufungsvorentscheidung erläutert, aus welchen Gründen es zur Ansicht gelangt ist, dass die angeführte Zulage nicht als Erschwerniszulage eingestuft werden könne. Darüber hinaus wurde vom Finanzamt dargelegt, dass der Bw das Vorliegen von Arbeitserschwernissen bislang weder aufgezeigt noch nachgewiesen habe.

Der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes kommt Vorhaltswirkung zu (zB. VwGH vom 26.11.2002, 99/15/0165). Dennoch hat der Bw im Vorlageantrag kein ergänzendes Vorbringen erstattet. Es wurde die „außerordentliche Erschwernis“ der vom Bw ausgeübten Tätigkeit weder aufgezeigt noch nachgewiesen. Das Vorbringen des Bw hat sich auf die völlig unbewiesene Behauptung beschränkt, die ihm gewährte Zulage sei der im Kollektivvertrag für Bauarbeiter in Österreich geregelten Aussichtszulage für mehr als drei Mitarbeiter vergleichbar.

Mit diesen allgemein gehaltenen Ausführungen konnte das Vorliegen der Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung nicht nachgewiesen werden. Abgesehen davon kann allein aus dem Wortlaut des Art. 12 des Landesergänzungsvertrages vom 22. Dezember 2002 nicht abgeleitet werden, dass es sich bei der Vorarbeiterzulage um eine Erschwerniszulage handelt.

Im Übrigen wird auf die Begründung des Finanzamtes in der gesonderten Bescheidbegründung vom 29. Juni 2010 verwiesen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang noch, dass die in § 6 des Kollektivvertrages für Bauindustrie und Baugewerbe geregelte Erschwerniszulage für die Aufsicht von mehr als 3 Mann auf einer Baustelle steuerrechtlich keine Erschwerniszulage darstellt; diese Tätigkeit erfordert zwar eine höhere geistige und psychische Anforderung, rechtfertigt jedoch nicht eine steuerbefreite Zulage (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, Rz 27 ff zu § 68, Stichwort „Bauzulagen“).

6.) Der Begriff der sonstigen Bezüge ist in § 67 Abs. 1 EStG 1988 geregelt. Sonstige Bezüge liegen nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn ausgezahlt werden; eine weitere Definition enthält das Gesetz nicht. Bei der Abgrenzung des sonstigen Bezuges vom laufenden Bezug ist auf eine Bindung zum Lohnzahlungszeitraum abzustellen: Laufende

Bezüge sind Bezüge, die für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume (idR Monat) flüssig gemacht werden. Zu den laufenden Bezügen gehören nicht nur der Höhe nach fixe Löhne, sondern auch laufend ausgezahlte leistungs- oder umsatzabhängige Beträge (zB Vertreterprovision).

Sonstige Bezüge sind dagegen solche Lohnteile, die

- zwar aufgrund eines Dienstverhältnisses und
- vom selben Arbeitgeber,
- aufgrund desselben Dienstverhältnisses wie der laufende Lohn,
- aber neben dem bzw. zusätzlich zum laufenden Lohn gezahlt werden; ihnen haftet daher das Merkmal der Außerordentlichkeit an.

Ein sonstiger Bezug muss zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt werden; dies muss aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein. Werden zB der 13. Und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie als laufender Arbeitslohn (zusammen mit diesem) nach dem Tarif zu versteuern. Eine gleichmäßige Aufteilung eines sonstigen Bezuges auf zwölf Zahlungen im Jahr ist daher für die Behandlung als sonstiger Bezug im Sinne des § 67 schädlich (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, Rz 5 und Rz 7 zu § 67 und die dort angeführte Judikatur).

7.) Unbestritten ist, dass im Streitfall auf jede gearbeitete Stunde eines Bauarbeiters ein Aufschlag von 23,45% gewährt wird. Dieser Bezugsanspruch dient der Abdeckung des Urlaubsgeldes (8,5%), der Finanzierung des 13. Gehaltes (10%) sowie von Ruhepausen (4,95%). Dieser Bezugsteil wird laufend mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt.

Zugleich wird bei der monatlichen Gehaltsabrechnung ein Betrag von 14,20% der Bemessungsgrundlage einbehalten und vom Arbeitgeber des Bw bei der Bauarbeiterkasse der Autonomen Provinz Bozen hinterlegt.

Die Bauarbeiterkasse ist eine Körperschaft, die von Kollektivverträgen des Baugewerbes vorgesehen ist. Die Aufgabe der Bauarbeiterkasse besteht darin, den Arbeitern, die bei im Baugewerbe tätigen Unternehmen des Industrie- oder Handwerkbereichs beschäftigt sind, bestimmte zusätzliche Leistungen zu sichern.

Zu den wichtigsten Aufgaben der Bauarbeiterkasse gehört die Auszahlung des Weihnachts- und Urlaubsgeldes, die allgemein „Hinterlegungsgeld“ genannt wird und von den Firmen pflichtgemäß jeden Monat eingezahlt werden.

Das Urlaubsgeld umschließt alle Beträge, die für die Monate Oktober jeden Jahres bis einschließlich April des nächstfolgendes Jahres eingezahlt wurden, und wird innerhalb 15. Juli ausgezahlt. Das Weihnachtsgeld hingegen betrifft die Monate von Mai bis einschließlich September und wird innerhalb 15. Dezember ausgezahlt (vgl. Homepage der Bauarbeiterkasse der Autonomen Provinz Bozen).

Insoweit Teile des 13. und 14. Bezuges vom Arbeitgeber direkt dem Bw gezahlt werden, ist festzuhalten, dass diese laufend anteilig mit dem laufenden Bezug ausbezahlt werden. Diese Bezugsteile („Urlaub Grat. 18,50%) stellen daher – wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 29. Juli 2010 zutreffend ausgeführt hat – keine sonstigen Bezüge daher, sie unterliegen der Tarifsteuer.

Ähnliches gilt für das „Hinterlegungsgeld“. Dieses wird vom Arbeitgeber des Bw laufend einbehalten, bei der Bauarbeiterkasse der Autonomen Provinz Bozen hinterlegt und in weiterer Folge von dieser an den Arbeitnehmer ausbezahlt.

Es ist dem Finanzamt zustimmen, dass hinsichtlich dieser Bezugsteile das Erfordernis der Auszahlung von sonstigen Bezügen neben dem laufenden Arbeitslohn durch denselben Arbeitgeber nicht erfüllt ist.

Der Berufung war daher ein Erfolg zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 5. September 2011