

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes A vom 20.7.2007 betreffend die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005 und 2006 samt Säumniszuschlägen nach Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden vom 23.8.2007 wird nach Einschränkung des Beschwerdebegehrens stattgegeben. Die Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Der Haftungsbescheid für das Jahr 2002 wird dahingehend abgeändert, als die Lohnsteuer anstatt in Höhe von Euro 7.001,86 mit Euro 2.627,48 und der Säumniszuschlag anstatt mit Euro 140,04 mit Euro 52,55 festgesetzt werden.

Der Haftungsbescheid für das Jahr 2003 wird dahingehend abgeändert, als die Lohnsteuer anstatt in Höhe von Euro 6.860,79 mit Euro 2.617,51 und der Säumniszuschlag anstatt mit Euro 137,22 mit Euro 52,35 festgesetzt werden.

Der Haftungsbescheid für das Jahr 2004 wird dahingehend abgeändert, als die Lohnsteuer anstatt in Höhe von Euro 6.781,83 mit Euro 2.710,53 und der Säumniszuschlag anstatt mit Euro 135,64 mit Euro 54,21 festgesetzt werden.

Der Haftungsbescheid für das Jahr 2005 wird dahingehend abgeändert, als die Lohnsteuer anstatt in Höhe von Euro 4.727,36 mit Euro 3.094,93 und der Säumniszuschlag anstatt mit Euro 94,55 mit Euro 61,90 festgesetzt werden.

Der Haftungsbescheid für das Jahr 2006 wird dahingehend abgeändert, als die Lohnsteuer anstatt in Höhe von Euro 6.427,48 mit Euro 2.962,94 und der Säumniszuschlag anstatt mit Euro 128,55 mit Euro 59,26 festgesetzt werden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin betreibt einen Eisengroßhandel und handelt mit Eisenwaren, Baustoffen, Werkzeugen, Maschinen, Beschlägen, Befestigungstechnik, Schrauben, etc. Es werden Waren sowohl im Einzelhandel als auch für den gewerblichen Bereich gehandelt. Mit firmeneigenen Lkw's werden Güter im Rahmen eines eigenen Zustelldienstes auf im Westentlichen gleichbleibenden Touren zu den Kunden gebracht. An die Fahrer dieser firmeneigenen Lkw's wurde im Prüfungszeitraum und auch bereits zuvor (laut dem vorgelegten Akten seit 1990) pauschal eine kollektivvertragskonforme Erschwerniszulage in Höhe von 10% des Bruttolohnes ausbezahlt, wobei 86% steuerfrei belassen und 14% (für Urlaub) als steuerpflichtig behandelt wurden.

Auch an die Lagerarbeiter in der Walzstahllagerhalle wurde eine derartige Erschwerniszulage ausbezahlt. An Walzwaren werden Walzstahl (Rundstahl, Quadratstahl, Winkelstahl, T-Stahl, U-Stahl und Flachstahl), Profile (Formrohre, U- u. K-Profile, Anschlagrohre, Stahlrohre), Träger (F- u. U-Breitflanschträger), Bleche (Fein-, Mittel- u. Grobbleche, Tränenbleche, Edelstahlbleche, VZ Bleche und Colorbleche für den Spengler u. Dachdecker) sowie Bewehrungsstahl (Baustahlgitter und Betonrippenstahl) gehandelt.

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung wurden die lohnsteuerfrei abgerechneten Erschwerniszulagen nicht anerkannt. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wird ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin die lohnsteuerfreie Abrechnung der Erschwerniszulage damit begründet habe, dass durch die Mithilfe der Kraftwagenfahrer bei Be- und Entladungen und auch bei der Tätigkeit der Lagerarbeiter allgemein eine Erschwernis vorliegen würde. Aufzeichnungen darüber, wann und welche Arbeiten getätigt worden seien, die eine Erschwernis begründen würden, seien nicht geführt worden und würden auch nicht geführt werden. Durch Betriebsbesichtigung und die persönlichen Wahrnehmungen des Prüfers seien die Lkw's größtenteils mit Kränen/Hebebühnen ausgestattet, bzw. würden mit Hubstaplern be- und entladen werden. Nach der rechtlichen Beurteilung würde einerseits die „überwiegende“ Tätigkeit des Kraftfahrers nicht bei der Mitarbeit der Ladetätigkeit liegen und andererseits würden schwere Einzelteile ohnehin nur maschinell (Kran, Stapler) be- und entladen werden und leichtere Einzelteile würden nicht die Voraussetzungen einer erheblichen/außerordentlichen Erschwernis erfüllen. Die Nachforderung sei gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 nach Tarif erfolgt. Bei der Schlussbesprechung sei der Einwand vorgebracht worden, dass bei bisherigen Lohnsteuerprüfungen diese lohnsteuerfrei abgerechnete Erschwerniszulage anerkannt worden sei und daher unter Berücksichtigung von Treu und Glauben die rückwirkende Lohnsteuerpflicht nicht anerkannt werde bzw ein Rechtsmittel ergriffen werden würde.

Gegen diese in der Folge durch das Finanzamt erlassenen Bescheide wurden Beschwerden erhoben und eingewendet, dass die steuerliche Behandlung der Erschwerniszulage auf einer Belehrung anlässlich der Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1.1.1988 bis 31.12.1989 durch den damaligen Prüfer des Finanzamtes erfolgt sei. Aufgrund der damaligen Feststellungen seien ab Dezember 1990 14% der Erschwerniszulage der Lohnsteuer unterworfen worden, die verbleibenden restlichen 86% lohnsteuerfrei belassen worden. Diese Vorgangsweise sei in den folgenden Lohnsteuerprüfungen nicht beanstandet worden. Auch der nachfolgende Lohnsteuerprüfer, welcher den Zeitraum 1997 bis 2001 geprüft habe, habe diese Art der steuerlichen Behandlung nicht beanstandet. Die jetzige Vorgangsweise des Prüfers stehe im krassen Widerspruch mit dem im § 115 BAO normierten Grundsatz von Treu und Glauben. Weiters werde ausdrücklich festgehalten, dass die Entladungen beim Kunden in der überwiegenden Anzahl der Fälle eine im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis darstellen würden. Seitens des Prüfers seien auch keinerlei Erhebungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Fahrer bei den Kunden vorgenommen worden.

In einem in der Folge vom Finanzamt an die Beschwerdeführerin gerichteten Schreiben wird ersucht, näher zu begründen, dass eine Entladung der Waren beim Kunden in der überwiegenden Anzahl der Fälle eine zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis darstellen würde. Ein Vergleich müsse jedoch innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden. Ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen sei schlechthin nicht möglich, weil es an allgemein vergleichbaren Arbeitsbedingungen fehlen würde (VwGH 26.5.1990, 97/14/0049). Der Vergleichsrahmen müsse somit Gruppen mit vergleichbaren Arbeitsbedingungen umfassen. Die im Berufungsschreiben angeführte Abladetätigkeit der Kraftfahrer nehme nach h.o. Ansicht infolge der technischen Gegebenheiten kein solches Ausmaß an, die eine steuerfreie Behandlung der Erschwerniszulage rechtfertigen würde. Weiters wäre es erforderlich, den möglichen Unterschied zwischen den damaligen – im Kalenderjahr 1990 – herrschenden Arbeitsbedingungen der Kraftfahrer bzw. Lagerarbeiter zu erheben.

Im Antwortschreiben vom 12.10.2007 wird als Begründung, weshalb eine Entladung der Waren beim Kunden in der überwiegenden Anzahl der Fälle eine zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis darstellt, auf das Speditionsgewerbe, welches für Fahrer und Lagerarbeiter entsprechende Erschwerniszulagen vorsehen würde, verwiesen. Weiters wird auf die Lohnordnung im Kollektivvertrag für Handelsarbeiter verwiesen, wonach im Großhandel mit Eisen und Eisenwaren, Metallen und Metallwaren, Röhren und Fittings alle Arbeiter, sofern sie in Betrieben beschäftigt sind, die über 20 Arbeitnehmer beschäftigen, eine Erschwerniszulage von 10% auf die kollektivvertraglichen Mindestlöhne erhalten würden. Davon ausgenommen seien Kraftfahrler, welche beim Be- und Entladen des Fahrzeuges nicht mitarbeiten würden.

Zur Änderung der Arbeitsbedingungen wird ausgeführt, dass sich die Rahmenbedingungen für körperliche Arbeiten (leider) im Laufe der vergangenen 17 Jahre nicht zu Gunsten der Mitarbeiter verändert hätten.

Bezüglich der Lagerarbeiter hätte sich die Produktpalette im Bereich Walzwaren seit dem Jahr 1990 nicht verändert. Das sei der Arbeitsbereich, in dem die dort beschäftigten Lagerarbeiter aufgrund des hohen Anteils der schweren körperlichen Arbeit eine Erschwerniszulage bekommen würden. Wohl aber habe sich der Warenumsatz in diesem Bereich seit dem Jahr 1990 um 64% erhöht. Die Lagerumschlagshäufigkeit sei um ein Vielfaches gestiegen, da die Lagerkapazität im selben Zeitraum nicht vergrößert worden sei. Die Anzahl der Mitarbeiter hätte sich im Vergleichszeitraum um eine Person verringert. Das Arbeitspensum pro Mitarbeiter sei also um mehr als das Doppelte gestiegen.

Bezüglich der Anschaffung weiterer Arbeitshilfen für die Ladetätigkeit wird vorgebracht, dass in der Walzwarenhalle seit der Inbetriebnahme im Jahr 1972 ein flurgesteuerter Kran installiert worden sei. Weitere Arbeitshilfen würden nicht zur Verfügung stehen. Die Art der Lagerung der Waren habe sich nicht verändert, durch den erhöhten Lagerumschlag sei aber auch der Anteil der manuellen Arbeit erheblich gestiegen und nicht gesunken. Wie vom Prüfer festgestellt, könnten schwere Einzelteile mit dem Kran auf die Lkw's gehoben werden, es gebe aber bei der bestehenden Lagersituation keine Möglichkeit, die schweren Einzelteile maschinell in die vorgesehenen Regale ein- bzw- auszulagern. Alle Waren in der Walzwarenhalle müssten also auch manuell manipuliert werden. Eine tägliche, sich ständig wiederholende Tätigkeit, die zu einer erheblichen Erschwernis führen würde. Die hohen körperlichen Belastungen in diesem Arbeitsbereich würden sich auch in der Arbeitsunfallstatistik widerspiegeln. Die Betriebsbesichtigung und die daraus resultierenden persönlichen Wahrnehmungen des Prüfers seien Momentaufnahmen, und sicher nicht geeignet, um ein umfassendes Bild über die Arbeitsvorgänge und den hohen körperlichen Einsatz der Mitarbeiter in diesem Bereich zu erhalten. Dieser Sortimentsbereich unterliege nicht nur starken saisonalen Schwankungen, das Arbeitsaufkommen während eines Arbeitstages sei ebenfalls unterschiedlich. Die Hauptbelastung finde in der Regel zwischen 6 Uhr (Hauptsaison, ansonsten 7 Uhr) und 9 Uhr und nachmittags wieder von 16 Uhr bis 18 Uhr statt (Abholer und Zulieferer). Die notwendige manuelle Ein- und Auslagerung eines großen Sortimentsbereiches in der Walzwarenhalle sei leider auch durch eine Änderung der Arbeitsabläufe nicht möglich. Nur groß angelegte bauliche Veränderungen würden auch eine Änderung der Arbeitsabläufe ermöglichen.

Bezüglich der betroffenen Kraftfahrer wird vorgebracht, dass die Änderung in der Produktpalette und Umsatzverlagerung im Verlauf der letzten 17 Jahre auch Auswirkungen auf die Anforderungen im Fuhrpark und die Kraftfahrer gehabt hätte. Dem Umsatzzuwachs im Bereich Walzware sei durch die Anschaffung eines zusätzlichen Kranfahrzeuges Rechnung getragen worden. Die Verlagerung der Umsätze in Richtung Bauelemente und Baustoffe (ein Zuwachs von 85% seit 1990) erfordere aufgrund der Größe, Schwere und teilweise Sperrigkeit der Produkte und der geltenden

gesetzlichen Vorschriften für das Beladen von Lkw's noch mehr Manipulation bei der Entladung beim Kunden. Zur Verdeutlichung sei diesem Schreiben beispielhaft eine Sortimentsauswertung pro Lkw für einen beliebig gewählten Tag beigelegt worden.

Bezüglich der Anschaffung weiterer Arbeitshilfen für die Ladetätigkeit wird vorgebracht, dass die Touren der Lkw's im Laufe der Jahre sukzessive bei Neuanschaffung mit Hebebühnen ausgestattet worden seien. Im Zuge dessen seien die Lkw's aber nur noch mit einem Mann besetzt (davor Fahrer mit Beifahrer). Das heiße, alle Ladetätigkeiten seien ausschließlich vom Fahrer zu erledigen. Nur ca. 50% der Arbeitszeit seien im Schnitt Lenkzeiten. Um dies zu verdeutlichen, seien diesem Schreiben die Auswertungen der Arbeitszeit von zwei Kraftfahrern (ein Kranfahrzeug und ein Tourenfahrzeug) über 14 Tage beigelegt worden. Der ausgewertete Zeitraum umfasse zwei Wochen in der Haupturlaubszeit ihrer Kunden (August), es handle sich also um eine umsatzschwache Zeit, in der weniger Waren pro Kunde ausgeliefert werden würden. Aus diesen Aufzeichnungen gehe hervor, dass die Haupttätigkeit der Kraftfahrer nur ca. zur Hälfte das Lenken von Fahrzeugen sei. Während knapp 50 % ihrer Arbeitszeit seien sie überwiegend mit der zulagenbegründenden Tätigkeit betraut. Einer weiteren beigelegten Aufstellung sei zu entnehmen, dass sich auch die Anzahl der gefahrenen Kilometer nicht erhöht habe.

Die Arbeitsabläufe der Kranfahrer hätten sich nur dahingehend geändert, dass mehr Waren manipuliert werden würden und sich die Zahl der Abladestellen pro Tag erhöht hätte. Nach wie vor müssten schwere Einzelteile speziell bei der Entladung beim Kunden auch manuell manipuliert werden, worüber sich der Prüfer kein Bild machen hätte können. Für die Tourenfahrer bestehe die gravierende Änderung darin, dass sie keinen Beifahrer mehr haben würden. Trotz Hebebühne am Lkw sei der Anteil der körperlichen schweren Arbeit sehr hoch. Beim Kunden müssten die Waren vielfach im Lager aufgeräumt werden, ohne dass Hebemittel zur Verfügung stehen würden. Zur Veranschaulichung der Arbeitsabläufe empfehle sich, wie vorgeschlagen, ein Lokalaugenschein oder auch Gespräche mit den Fahrern. Dass die Fahrer bei ihrer täglichen Arbeit einer erheblichen/außerordentlichen Erschwernis unterliegen würden, bewiese leider auch die Häufigkeit von Bandscheibenvorfällen und in drei Fällen sogar die Notwendigkeit einer frühzeitigen Pensionierung eben aus diesem Grund.

Sie seien leider nicht im Besitz eines Antwortschreibens aus dem Jahr 1990 betreffend die steuerliche Behandlung dieser Zulagen. Tatsache sei aber, dass aufgrund der Belehrung des damaligen Prüfers und späteren Dienststellenleiters die bis 1990 lohnsteuerfrei ausbezahlte Erschwerniszulage ab diesem Zeitpunkt zu 14% der Lohnsteuer unterzogen worden seien und diese Vorgehensweise bei nachfolgenden Prüfungen nicht beanstandet worden sei.

Aus einem weiteren Schreiben der Beschwerdeführerin vom 19.11.2007 ist zu ersehen, dass am 14.11.2007 ein Lokalaugenschein durch Organe des Finanzamtes stattgefunden hat. Es wurden in der Anlage des Schreibens die Personalaufstellungen der Prüfungsjahre übermittelt, worin die Trennung der bezahlten Erschwerniszulagen nach Kraftfahrer und Lagerarbeiter ersichtlich ist.

In der abweisenden und die Abgabennachforderung an Lohnsteuer des Jahres 2005 um € 2.278,68 wegen einer Fehlberechnung erhöhenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt zu dem am 14.11.2007 um etwa 7 Uhr 30 stattgefunden Lokalaugenschein begründend aus, dass die Besichtigung keine hinsichtlich der Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen steuerlich neu zu würdigenden Sachverhalt zu Tage gebracht habe, zumal auch der Großteil der Lastwagen bereits abgefahren sei. Die festgestellten Arbeiten seien im Besichtigungszeitpunkt überwiegend mit Hilfsmitteln (Kränen und dgl.) vollzogen worden, sodass eine Erschwernis im Sinne der Rechtsprechung zu diesen Zulagen nicht festgestellt hätte werden können. Es sei von der Geschäftsleitung darauf verwiesen worden, dass die Beladung und vor allem die Entladung der Waren beim Kunden ihrer Ansicht nach eine zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis darstellen würde, da die Waren vielfach in Ermangelung technischer Hilfsmittel bei den Abladestellen manuell bewegt werden müssten. Allerdings gebe es, wie bereits in der Beschwerde erwähnt, keine diesbezüglichen Aufzeichnungen über solche Stunden, an denen tatsächlich derartige Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer „stundenbezogenen“ Zulage vorliegen würden.

Unter Hinweis auf die Ausführungen des Prüfers könne das Finanzamt eine Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG nicht als gegeben erachten. Eine solche Tätigkeit, die eine Steuerfreiheit rechtfertigen würde, liege bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen nur dann vor, wenn diese zwangsläufig und überwiegend zu einer erheblichen außerordentlichen Erschwernis führen würde. Das „überwiegend“ sei zeitlich auf den jeweiligen Zeitraum, für den eine solche Zulage bezahlt werde, zu sehen. Auch die wiederholt angeführte Abladetätigkeit der Kraftfahrer nehme infolge der technischen Gegebenheiten im Regelfall keine solchen Ausmaße an, die eine steuerfreie Behandlung der Erschwerniszulage rechtfertigen würde.

Es werde jedoch nicht in Abrede gestellt, dass in einzelnen Bereichen tatsächlich – zumindest stundenbezogen – eine derartige Erschwernis gegeben sein könne. Allerdings mangle es diesbezüglich an entsprechenden Nachweisen. Die im Berufungsverfahren beigebrachten Unterlagen (Aufzeichnungen der Fahrzeiten der Fahrer, Auflistungen über Warenbewegungen und dgl.) würden für eine Beurteilung, dass die pauschal gewährten Zulagen (10% des Lohnes) steuerfrei behandelt werden könnten, nicht ausreichen.

Hinsichtlich der Erschwernis werde ergänzend bemerkt, dass ein Vergleich jedoch innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden müsse. Ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen sei „schlechthin“ nicht möglich, weil es an allgemein vergleichbaren Arbeitsbedingungen fehlen würde (VwGH 26.5.1990, 97/14/0049). Ein Vergleichsrahmen müsse sohin Gruppen mit vergleichbaren Arbeitsbedingungen umfassen.

Zum Einwand des Grundsatzes über Treu und Glauben werden die Ausführungen im Vorhalt vom 12.9.2007 wiederholt. Bezüglich des pauschalen Lohnsteuersatzes für die Nachforderungen in Höhe von 29% wird auf die stichprobenweisen Überprüfungen hinsichtlich der Besteuerung der berufsbezogenen Zulagen verwiesen, wonach die

vorgenommene Nachberechnung des Prüfers sehr moderat gewesen sein soll. Der Nachberechnungsbetrag für das Jahr 2005 sei allerdings unrichtig ermittelt worden, weswegen ein Betrag von Euro 2.278,68 nachzubelasten gewesen wäre.

In dem daraufhin eingebrachten Vorlageantrag bemängelt die Beschwerdeführerin, dass Befragungen von Mitarbeitern im Eisenwarenlager sowie bei den Kraftfahrern durch das Prüfungsorgan nicht durchgeführt worden wären. Auch sei offensichtlich das Prüfungsorgan weder bei der Beladung der Kraftfahrzeuge noch bei den Entladungen bei den Kunden anwesend gewesen. Auch habe das Prüfungsorgan keine nach außen hin sichtbaren Schritte gesetzt, um die Erschwernis der Arbeit dieser beiden Berufsgruppen anhand eines Augenscheins zu überprüfen. Die identen Formulierungen in der Niederschrift sowie im Prüfungsbericht vom 20.7.2007 würden lapidar feststellen, dass „durch Betriebsbesichtigung und persönliche Wahrnehmungen die Lkw's größtenteils mit Kränen und Hebebühnen“ ausgestattet seien bzw. mit Hubstaplern be- und entladen werden würden.

Zu dem stattgefundenen Lokalaugenschein am 14.11.2007 um 7:30 Uhr wird bemerkt, dass ausdrücklich darauf hingewiesen worden sei, dass zu diesem Zeitpunkt der Großteil der Kraftfahrzeuge bereits beladen und auf Tour befindlich seien. Im Rahmen des Augenscheins sei es daher nicht möglich gewesen, zumindest die Beladung der Kraftfahrzeuge zu beobachten. Im Hinblick auf die Lagerarbeiter der Eisenwarenhalle seien beim Augenschein zunächst das Prüfungsorgan als auch der Rechtsmittelbearbeiter der Auffassung gewesen, dass die Erschwerniszulage der Lagerarbeiter, weil steuerlich anerkannt, ohnedies nicht zur Debatte stehen würde. Im abschließenden Gespräch anlässlich des Augenscheins habe jedoch das Prüfungsorgan seine Feststellungen laut Bericht bekräftigt. Der Rechtsmittelbeauftragte habe ersucht, eine Aufteilung der bezahlten Erschwerniszulagen nach Kraftfahrer und Lagerarbeiter vorzunehmen und dem Amte vorzulegen, was mit Schreiben vom 19.11.2007 erfolgt sei. Sie hätten diesem Ersuchen entnommen, dass der Rechtsmittelbeauftragte zumindest im Bereich der Lagerarbeiter ihren Rechtsstandpunkt teilen würde, weil ansonsten der von ihm geäußerte Wunsch nach einer Aufteilung jeder Sinnhaftigkeit entbehrt hätte.

Es bleibe seitens der Beschwerdeführerin unwidersprochen, dass sowohl bei den Lagerarbeitern als auch bei den Kraftfahrern keine Aufzeichnungen darüber geführt werden würden, wann und welche Arbeiten getätigt worden seien, die eine Erschwernis begründen würden. Es entspreche jedoch den Grundsätzen logischen Denkens, dass Lagerarbeiter einer Eisenwarenhalle schon allein aus organisatorischen Gründen nicht in der Lage seien, Aufzeichnungen über die Erschwernis ihrer Tätigkeit zu führen. Die Forderung des Prüforgans, dass genaue Aufzeichnungen zu führen seien, wann und wie lange schwer gehoben worden sei (Aktennotiz des Prokuristen), sei völlig unreal. Zudem habe das Prüfungsorgan offensichtlich übersehen, dass die Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen nicht Unterlagen abverlangen könne, die objektiv gesehen nicht beigebracht werden könnten. Weiters werde im Prüfungsbericht ausgeführt, dass die Abgabefreiheit der Zulage an die Voraussetzung geknüpft sei, dass diese Zulage

aufgrund lohngestaltender Vorschriften gewährt werde und die entsprechende Tätigkeit zwangsläufig und überwiegend zu einer erheblichen/außerordentlichen Erschwernis führen würde. Eine Begründung, dass dies bei den Lagerarbeitern der Eisenwarenhalle nicht zutreffen würde, fehle völlig.

Bei den Kraftfahrern biete sich zur Erfassung der Ladezeiten die Auswertung der Tachoscheiben und der Gesamtarbeitszeit an. Ohne jegliche Überprüfung und ohne Beurteilung der vorgelegten Unterlagen komme das Prüfungsorgan jedoch in seiner rechtlichen Beurteilung zum Schluss, dass einerseits die überwiegende Tätigkeit eines Kraftfahrers nicht bei der Mitarbeit der Ladetätigkeit liegen würde und andererseits schwere Einzelteile ohnehin nur maschinell be- und entladen werden würden.

Bezüglich der Vergleichsmöglichkeiten innerhalb der jeweiligen Berufsgruppe verweist die Beschwerdeführerin auf folgende Kollektivverträge:

- Handel mit Baumaterialien in Bundesland: demnach würden die Arbeiter aller Arbeitskategorien eine Erschwerniszulage von 10% auf die kollektivvertraglichen Mindestlöhne erhalten.

- Großhandel mit Eisen und Eisenwaren, Metallen und Metallwaren, Röhren und Fittings: alle Arbeiter, sofern sie in Betrieben beschäftigt sein, die ausschließlich der Lehrlinge über 20 Arbeitnehmer beschäftigen würden, erhalten eine Erschwerniszulage von 10%, in Bundesland 15%, auf die kollektivvertraglichen Mindestlöhne. Davon ausgenommen seien Kraftwagenlenker, welche beim Be- und Entladen des Fahrzeuges nicht mitarbeiten würden, sowie Wächter und Arbeitnehmer, die mit Reinigungsarbeiten beschäftigt seien.

- Schrotthandel und Handel mit Altmaterialien; Speditionsgewerbe: alle Arbeiter, sofern sie in Betrieben beschäftigt sein, die ausschließlich der Lehrlinge über 20 Arbeitnehmer beschäftigen würden, erhalten eine Erschwerniszulage von 10% auf die kollektivvertraglichen Mindestlöhne. Davon ausgenommen seien Kraftwagenlenker, welche beim Be- und Entladen des Fahrzeuges nicht mitarbeiten würde, sowie Wächter und Arbeitnehmer, die mit Reinigungsarbeiten beschäftigt seien.

Darüber hinaus werde auf den Kollektivvertrag des Speditionsgewerbes verwiesen. Der entsprechende Passus, welcher im Schreiben des Finanzamtes vom 12.9.2007 ergangen sei, und welcher in ähnlicher Form in der Berufungsvorentscheidung sich auf Seite drei finden würde, sei somit beantwortet. Es liege insofern eine Beantwortung vor, als in der Berufungsvorentscheidung lediglich ein Verwaltungsgerichtshofurteil zitiert werde, ohne einen Bezug zum gegenständlichen Fall herzustellen oder irgendeine Begründung, in welche Richtung auch immer, darzulegen.

Wiederholt wird bezüglich „Geänderter Arbeitsbedingungen“ darauf hingewiesen, dass in der Eisenwarenhalle seit der Inbetriebnahme des flurgesteuerten Krans im Jahr 1972 keine neuen Technologien eingesetzt werden würden, welche die Erschwernis der Lagerarbeiter vermindern würden.

Bezüglich des Vorbringens des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, die Erschwerniszulage wäre bei den letzten beiden Lohnsteuerprüfungen kein Prüfungsfeld

gewesen, wird eingewendet, dass dies den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen würde. Dass in der Größenordnung wesentliche steuerfrei Bezüge bei zwei Lohnsteuerprüfungen nicht geprüft worden wären, lasse die Vermutung einer Schutzbehauptung zu.

Weiters wird auf die mangelnde Bescheidbegründung durch das Finanzamt hingewiesen, da, ohne die tatsächlichen Verhältnisse erhoben zu haben und ohne auf die beigebrachten Unterlagen und Argumentationen eingegangen zu sein, die Abgabenbehörde an der ursprünglichen Rechtsmeinung festhalten würde und in der Berufungsvorentscheidung scheinbare Begründungen anführen würde, deren zugrundeliegenden hypothetischen Erkenntnisse nicht nachvollziehbar seien (VwGH 20.9.200, 2006/14/0028).

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Grundsatz von Treu und Glauben:

Bezüglich des von der Beschwerdeführerin eingewendeten Grundsatzes von Treu und Glauben ist auszuführen, dass die vom Finanzamt vertretene Rechtsmeinung nicht Gegenstand einer Rechtsauskunft des Finanzamtes gemäß § 90 EStG 1988 war, sondern im Zuge einer Lohnabgabenprüfung vom Prüfer gegenüber der Beschwerdeführerin geäußert wurde. Das Finanzamt hätte demgemäß bereits im Zusammenhang mit der nächstfolgenden Lohnabgabenprüfung eine Überprüfung des Sachverhaltes vornehmen können, wonach gegebenenfalls die Steuerfreiheit der in Rede stehenden Erschwerniszulage in Frage gestellt hätte werden können.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht, dass eine Bindung an eine in der Vergangenheit im Zuge der Lohnsteuerprüfung geübte Verwaltungspraxis nicht besteht. Die Abgabenbehörde kann von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abgehen (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0028, mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 24.5.1993, 92/15/0037). Ganz im Gegenteil ist das Finanzamt nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer als rechtswidrig erkannten Rechtsauffassung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten oder auch den geänderten Sachverhalt erkannt hat (vgl. VwGH 22.4.1991, 90/15/0007).

Erschwerniszulage:

Gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 sind u.a. Erschwernis- und Gefahrenzulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Als solche Zulagen sind 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 oder infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 setzt u.a. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die eben angeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die eine außerordentliche Erschwernis oder zwangsläufig eine Gefahr darstellen. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. dazu z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. Mai 2004, 2000/15/0052, und vom 31. März 2011, 2008/15/0322, mwN).

Zur Anwendung der Begünstigung für Erschwerniszulagen kommt es darauf an, ob bestimmten Arbeiten der Charakter außerordentlicher Erschwernis zugeordnet werden kann (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 1994, 91/14/0057). Von Arbeiten unter außerordentlicher Erschwernis kann dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1985, 84/14/0180, und vom 19. Jänner 1988, 85/14/0124).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Tätigkeiten der Lkw-Fahrer beim Be- und Entladen der Lkw's und die Tätigkeiten der Lagerarbeiter in der Walzstahllagerhalle, so wie bis zur Lohnabgabenprüfung, überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Ausmaß zwangsläufig eine außerordentliche Erschwernis bewirken, die eine (teilweise) steuerbefreite Auszahlung der Erschwerniszulage rechtfertigen.

Steuerfreie Erschwerniszulage für Lkw-Fahrer:

Das Lenken der Lastkraftwagen stellt grundsätzlich keine Tätigkeit dar, die im Sinne des § 68 EStG 1988 eine Erschwernis darstellt. Die Auswertung der vorgelegten Tachoscheiben, worauf auch in der mündlichen Beschwerdeverhandlung seitens der Beschwerdeführerin hingewiesen wurde, hat ergeben, dass die reinen Lenkzeiten im Durchschnitt ungefähr die Hälfte der gesamten Arbeitszeit der Lkw-Lenker ausmachen. In der restlichen Arbeitszeit sind die Lkw-Fahrer mit Be- und Entladetätigkeiten der Lkw's beschäftigt. In der mündlichen Beschwerdeverhandlung verweist die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin darauf, dass aus einem Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt hervorgeht, dass die beschäftigten Lkw-Fahrer als Schwerarbeiter anzusehen sind und die erforderlichen „Schwerarbeitsmonate“ für die Schwerarbeitspension erwerben würden. Ebenso sei die Tätigkeit, dadurch, dass die Fahrer nunmehr allein unterwegs seien, nicht leichter geworden, da beispielsweise hunderte Kilogramm schwere Paletten, beladen mit den unterschiedlichsten Materialien, auf unebenen Untergründen mit dem Hubwagen vom Fahrer allein bewegt werden müssten. Vor dem Hintergrund der in der Berufungsvorentscheidung vom 19.12.2007 geäußerten Ansicht des Finanzamtes, wonach es durchaus nicht in Abrede gestellt werde, dass in einzelnen Bereichen tatsächlich – zumindest stundenweise – eine derartige Erschwernis gegeben sein könne, kommen die Amtsbeauftragte des Finanzamtes und die Vertreter der Beschwerdeführerin überein, dass eine außerordentliche Erschwernis im Sinne des § 68 EStG 1988 mit 40% angenommen werden kann. Im Hinblick auf das Gewicht und die Sperrigkeit der

zu bewegenden Güter kann auch das Bundesfinanzgericht trotz der Zuhilfenahme von Kränen und Hubstaplern eine überwiegende außerordentliche Erschwernis bei stundenweiser Betrachtung für die betroffenen Dienstnehmer bei den Be- und Entladetätigkeiten erkennen (vgl. UFS GZ RV/0380-S/07 vom 23.11.2012). Es sind daher 40% der gesamten an die betroffenen Lkw-Lenker ausbezahlten Erschwerniszulagen als steuerfrei zu behandeln.

Steuerfreie Erschwerniszulage für Lagerarbeiter in der Walzstahllagerhalle:

In der mündlichen Beschwerdeverhandlung erklärt die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin unter Hinweis auf das bisherige Vorbringen, dass die Walzstahllagerhalle eine unbeheizte Lagerhalle sei, in die mit den Lkw's hineingefahren werde. Die verschiedensten Stahlprodukte würden mit den eigenen Lkw's bei Lieferanten und Produzenten abgeholt und in der Halle zwischengelagert werden. Dabei würden die in großen Bündeln angelieferten verschiedenen Stahlwaren mit dem flurgesteuerten Kran aus dem Jahr 1972 abgeladen werden, die Bündeln aufgemacht und dann von den Lagerarbeitern händisch in die dafür vorgesehenen Lagerflächen eingeschoben werden. Bei Bedarf müssten die einzelnen Stahlwaren wieder händisch von den Lagerarbeitern aus ihren Lagerplätzen herausgezogen und zur Verladung auf die Lkw's vorbereitet werden. Ganz schwere Stücke, die händisch nicht von den Lagerarbeitern gehoben werden könnten, würden am Boden gelagert werden. Die Lagerarbeiter in der Walzstahllagerhalle würden jedenfalls in einem weitaus überwiegenden Bereich ihrer gesamten Arbeitszeit einer außerordentlichen Erschwernis ausgesetzt sein. Es werde daher beantragt, so wie gehabt, 84% der Erschwerniszulage steuerfrei auszahlen zu können. Die Vertreterin des Finanzamtes führt diesbezüglich aus, dass sie sich, entgegen der Ansicht des GKK-Prüfers, durchaus vorstellen könne, dass die betroffenen Lagerarbeiter angesichts dieser Schilderungen überwiegend einer außerordentlichen Erschwernis im Sinne des § 68 EStG 1988 ausgesetzt sind. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Ausführungen der Beschwerdeführerin dahingehend, dass sich die Arbeitsbedingungen seit der Inbetriebnahme des flurgesteuerten Krans im Jahr 1972 nicht geändert hätten, im Wesentlichen unwidersprochen geblieben sind, und daher davon auszugehen ist, dass keine technischen Hilfsmittel zum Wegfall der außerordentlichen Erschwernis geführt haben, schließt sich das Bundesfinanzgericht der Ansicht der beiden Parteien an (vgl. nochmals UFS RV/0380-S/07 vom 23.11.2012). Die strittige Erschwerniszulage für die Lagerarbeiter in der Walzstahllagerhalle ist daher zu 84% steuerfrei zu behandeln.

Nachdem die Parteien in der mündlichen Beschwerdeverhandlung sich über die strittigen Punkte geeinigt haben und somit die Beschwerdeführerin ihr Begehren eingeschränkt hat, war den Beschwerden stattzugeben. Die verminderten Nachforderungen an Lohnsteuer samt Säumniszuschlägen sind aus der Beilage ersichtlich. Die Berechnung erfolgte auf der Basis der von der Beschwerdeführerin übermittelten Aufstellungen über die in den strittigen Jahren an die betroffenen Dienstnehmer ausbezahlten Erschwerniszulagen. Auf

die Nachbelastung für das Jahr 2005 in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 19.12.2007 wird hingewiesen.

Unzulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet im Hinblick auf die Beilegung der Streitpunkte gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23.9.2014