

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D

im Beisein der Schriftführerin

E

in der Beschwerdesache

BF, Straße, Ort,

vertreten durch Eveline Wieser, Wirtschaftstreuhänderin,
Salzburgerstraße 108, 5400 Hallein-Taxach

gegen die Bescheide des

FA Salzburg-Land vom 25. Juni 2010

betreffend

die Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EstG 1988 für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009, den Dienstgeberbeitrag für 2007, 2008 und 2009 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2007, 2008 und 2009

in der Sitzung am 18. Februar 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde des BF wird Folge gegeben. Die Haftungsbescheide betreffend die Lohnsteuer 2006, 2007, 2008 und 2009 sowie die Bescheide betreffend den

Dienstgeberbeitrag für 2007, 2008 und 2009 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2007, 2008 und 2009 werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Beim BF fand eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 statt.

Dabei stellte die Prüferin fest, dass für die an BFS1 und BFS2 ausbezahlten Erschwerniszulagen keine Aufzeichnungen existierten. In dem über die GPLA Prüfung erstellten Bericht behandelte die Prüferin diese Erschwerniszulagen als steuerpflichtig.

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ in der Folge Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG betreffend die Lohnsteuer 2006, 2007, 2008 und 2009 sowie Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für 2007, 2008 und 2009 und Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für 2007, 2008 und 2009.

Gegen diese Haftungs- und Abgabenbescheide er hob der BF binnen offener Frist Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass er der Prüferin während der laufenden Prüfung sehr wohl die Bautageberichte vorgelegt habe, diese habe die Aufzeichnungen allerdings nicht anerkannt.

Bautageberichte würden vom Auftragnehmer geführt und dienten als Dokumentation des Baugeschehens. Diese Berichte seien bei diversen Prüfungen durch die Finanzbehörde oder die GKK anerkannt und nicht beanstandet worden.

Darauf erließ das FA eine Berufungs vorentscheidung, wies die Berufung gegen die Haftungsbescheide für Lohnsteuer als unbegründet ab und führte dazu aus, dass ein Bautagebuch nicht beweisen könne, dass ein Dienstnehmer überwiegend eine schwere Tätigkeit ausübe, da nicht ersichtlich sei, inwieweit der einzelne Dienstnehmer tatsächlich überwiegend Arbeiten geleistet habe, die mit einer erheblichen Erschwernis verbunden seien.

Darauf beantragte der BF fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte dabei aus, dass sein Bauunternehmen die Projekte zur Gänze selbst auszuführen und zu vollenden pflege, weswegen die Arbeiter und Angestellten alle Arbeiten von Hilfsarbeitertätigkeiten bis zu den Facharbeitertätigkeiten selbst durchführten und auch Angebote erstellten und Abrechnungen durchführten.

Darauf führte der BF die einzelnen Arbeiten auf, die bei den im Prüfungszeitraum erbrachten Bauleistungen ausgeführt worden waren und die Erschwernisse dargestellt hätten. Er führte dabei beispielsweise an (Auszug aus der Aufstellung): Druckluftarbeiten mit Hämtern und Kompressoren, Schmutz- und Abbrucharbeiten auch iZm Fäkalien, Arbeiten mit Ruß bei Kaminsanierungen, Ent- und Verladearbeiten mit ungelöschem Kalk, Arbeiten mit Teer und bituminösen Stoffen, Abbrucharbeiten bei Umbauten, die mit besonderer Staubentwicklung verbunden sind, Aushub- und Kellerarbeiten, bei denen der Arbeiter zT im Wasser stehe, Säurearbeiten, Hitzearbeiten insbesondere im Sommer auf der Decke mit über 50 Grad Celsius und viele weitere erschwerende Arbeiten.

Bei Einsichtnahme in die Bautageberichte hätte man problemlos das Überwiegen dieser außerordentlich erschwerenden Arbeiten feststellen können.

Dazu legte der BF Aufstellungen über die Bauvorhaben und die handschriftlichen Bautageberichte vor.

Das FA erließ in der Folge einen Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO, der in Rechtkraft erwuchs.

Nach Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages und der Ergänzung der Berufung um Änderungsanträge in Bezug auf die Abfuhrdifferenzen hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag legte das FA die Beschwerde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In der vom BF beantragten mündlichen Verhandlung führte dieser ergänzend aus, dass beide Dienstnehmer (die beiden Söhne) im Streitzeitraum als Angestellte und nicht als Bauarbeiter beschäftigt gewesen seien. Zum Nachweis dafür legte der BF die Anmeldungen bei der GKK vor. Dies sei kostengünstiger gewesen, beispielsweise seien die Kosten für die BUAK weggefallen. Einzelne Bauvorhaben seien im Laufe der Zeit selbstständig von den Söhnen ausgeführt worden. Beide Söhne seien gelernte Poliere, besäßen jetzt die Baumeisterprüfung und hätten das Unternehmen zwischenzeitlich übernommen.

Die Einstufung als Angestellte sei auch deswegen von Bedeutung, da der KV für Bauarbeiter eine stundenweise Abrechnung der erschwerenden Tätigkeiten vorsehe, nach dem KV für Bauangestellte sei dies nicht erforderlich. Hier sei es ausreichend, dass diese Tätigkeiten überwiegend ausgeübt würden. Damit ergäben sich monatlich Schwankungen gegenüber den stündlich verrechneten Zulagen.

Festzuhalten sei, dass bei einer kleinen Baufirma die beiden Söhne die gleiche Tätigkeit ausgeübt hätten wie auch der BF selbst und dementsprechend aus den Bautagebüchern und den Regielisten ersichtlich sei, welche Arbeiten auf der Baustelle an dem jeweiligen Tag angefallen seien. Im Rechtsmittelverfahren seien die erschwerenden Arbeiten detailliert aufgelistet worden. Dies gelte dann für alle zwei oder drei an diesem Tag auf der jeweiligen Baustelle Tätigen. Eine (reine) "Aufsichtstätigkeit" des Poliers gäbe es bei einer so kleinen Baufirma nicht.

Diese Bautagebücher habe der BF selbst geführt. Die Originale seien täglich ausgefüllt, unterschrieben und den Bauherren übergeben worden.

Das BFG hat dazu erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Anbringen, die solche Verfahren betreffen, wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das BFG legt der Entscheidung den folgenden Sachverhalt zu Grunde, der sich aus den Verwaltungsakten und dem Vorbringen der Parteien im Verfahren ergibt:

Der BF betrieb in den streitgegenständlichen Jahren 2006 bis 2009 ein Bauunternehmen. Das Bauunternehmen führte in dieser Zeit mehrere Bauvorhaben aus, wobei das Unternehmen die Leistungen von den Planungsarbeiten bis zur Ausführung der Bauarbeiten selbst erbrachte. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen des BF in der mündlichen Verhandlung und den vom BF beigebrachten Bautagebüchern und Regieberichten.

Sowohl die Planungsarbeiten als auch die Bauausführung wurden vom BF selbst, sowie seinen beiden angestellten Söhnen, die gelernte Poliere waren, geleistet. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen des BF in der mündlichen Verhandlung.

Die Planung erfolgte teilweise durch die Söhne des BF, wobei diese auch Baustellen selbständig abwickelten. Die Ausführung der Bauarbeiten erfolgte durch die beiden Söhne, die beim BF angestellt waren und fallweise auch den BF selbst. Dabei waren der BF selbst sowie seine beiden Söhne auf den Baustellen tätig und übten dabei die Aufsicht über die Baustelle ebenso aus, wie sie die Bauarbeiten selbst ausführten. Dies ergibt sich aus den Lohnlisten des BF, den vorgelegten Anmeldungen bei der GKK, sowie den Ausführungen des BF im Verfahren bzw. der mündlichen Verhandlung.

Die beiden Söhne erhielten – je nach dem Zeitraum der Anstellung im jeweiligen Jahr – neben ihrem normalen Gehalt von März bzw. April bis November bzw. Dezember eine Zulage nach § 68 Abs. 5 EStG in Höhe von € 150,00 p.M., allenfalls aliquot ausbezahlt. Dies ergibt sich aus den Lohnlisten des BF.

Die Tätigkeiten die die auf der Baustelle arbeitenden Personen dabei ausübten, stellten überwiegend erschwerende Tätigkeiten im Sinn des § 6 des KV für Bauarbeiter dar. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen des BF im Rechtsmittelverfahren, den für diese Jahre vom BF im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Bautagebüchern sowie aus der Darstellung des BF über die Organisation seines Unternehmens in der mündlichen Verhandlung. Hinsichtlich der Qualifikation von Tätigkeiten als erschwerende Tätigkeiten darf auf die umfangreichen Ausführungen des BF im Rechtsmittelverfahren, insbesondere im

Vorlageantrag und die entsprechenden Bestimmungen des KV für Bauarbeiter verwiesen werden.

Das FA hat im erstinstanzlichen Verfahren ausgeführt, dass im Zuge der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben keine Unterlagen vorgelegt worden wären, was der BF in Abrede stellte. Ohne diese widersprüchlichen Ausführungen näher zu untersuchen, ist jedenfalls festzuhalten, dass im Rechtsmittelverfahren Bautagebücher samt erläuternden Zusammenstellungen des BF vorgelegen sind. Es ist dem FA zwar darin zuzustimmen, dass aus diesen Bautagebüchern nur ersichtlich ist, ob eine, zwei oder drei Personen am jeweiligen Tag auf der Baustelle die im Bautagebuch näher beschriebenen Leistungen erbracht haben und keine namentliche Anführung der arbeitenden Personen erfolgt ist.

Dieser Mangel wurde aber nach Sicht des erkennenden Senates spätestens durch die Ausführungen des BF in der mündlichen Verhandlung beseitigt. Es wurde aus diesen Ausführungen ersichtlich, dass nur der BF und seine beiden Söhne diese Arbeiten ausgeführt haben können. Damit lässt sich trotz der fehlenden näheren Bezeichnung der handelnden Personen aus dem Betriebsablauf und diesen Bautagebüchern festmachen, dass die auf der jeweiligen Baustelle tätigen Bauarbeiter die Söhne des BF und teilweise der BF selbst gewesen sind.

Der Senat folgt weiters den Ausführungen des BF, wonach im Ergebnis alle am Bau arbeitenden Personen (weitestgehend) die gleichen Arbeiten bzw. die Arbeiten gemeinsam ausgeführt haben und es keine alleinige "Aufsicht" durch einen Sohn als Polier gegeben hat. Dies ergibt sich aus der allgemeinen Lebenserfahrung zum Arbeitsablauf auf Baustellen, wie sie der BF ausgeführt und im Rechtsmittelverfahren beschrieben hat.

Es handelte sich dabei im Wesentlichen um kleinere Baustellen wie zB die Errichtung oder den Umbau von Einfamilienhäusern. Bei derartigen Baustellen erscheint es logisch, dass ein Maschineneinsatz nur in beschränktem Umfang erfolgt und viele Arbeiten, bei denen auf Großbaustellen eine Maschinenunterstützung erfolgt, händisch durchgeführt werden müssen. Dieses Hantieren mit schweren Baumaterialien und sperrigen Hilfsmaterialien wie Schalttafeln, Gerüsten usgl. das händische Betonmischen usgl. erfordert in vielen Fällen den Einsatz von mehr als einer Person für die Durchführung dieser Arbeiten. Die Darstellung des BF erscheint daher nachvollziehbar und glaubwürdig. Dass bei diesen Baustellen weitaus überwiegend Bauarbeiten anfielen, die die vom BF im Rechtsmittelverfahren beschriebenen Erschwernisse aufwiesen, ergibt sich aus den vorgelegten Bautagebüchern und ist plausibel.

Nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge bis insgesamt 360 Euro monatlich steuerfrei.

Nach § 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

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,
- 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.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBI. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Für die Steuerfreiheit einer derartigen Erschwerniszulage ist es nicht ausreichend, dass diese Zulage in einer lohngestaltenden Vorschrift vorgesehen ist. Diese Zulagen sind nur dann begünstigt, wenn sie neben dem Grundlohn bezahlt werden, die umschriebene Arbeitserschwernis vorliegt, die Arbeitsverrichtung tatsächlich erfolgt und diese Zulage angemessen ist (Doralt EStG¹⁴, § 68 Tz. 14 unter Verweis auf Tz. 10)

Eine entsprechende lohngestaltende Vorschrift für Angestellte des Baugewerbes und der Bauindustrie, enthält in § 14 des KV. Dabei werden unter Verweis auf den Anhang des KV Arbeitserschwernisse aufgezählt, für die den Angestellten eine Zulage gebührt und in denen die (maximale) Höhe der Zulagen festgelegt wird.

Eine weitere Zulage wird in § 16 des KV festgelegt. Dabei werden Erschwerniszulagen für Angestellte des Baugewerbes, wie dies zB Poliere sind, die auf Baustellen tätig sind, festgelegt.

In § 15 des KV für Angestellte des Baugewerbes und der Bauindustrie wird festgelegt, dass unter anderem auch die Erschwerniszulagen nach § 14 und § 16 des KV pauschal festgesetzt werden können, wobei im Fall einer Vereinbarung über Zulagen nach § 14 und § 16 des KV die durchschnittliche Dauer der Leistung zugrunde zu legen ist und die Pauschalbeträge für den Zahlungszeitraum eines Monats zu gewähren sind. Diese betragen nach dem vorliegenden KV bei täglicher Abrechnung zB ab 2007 11,10 pro Tag. € 150,00 würden somit eine überwiegende Erschwernis für 13,5 Arbeitstage oder rund 2/3 der Arbeitstage bzw. der Arbeitszeiten eines Monats bedeuten. Nach den vorgelegten Unterlagen erscheint es schlüssig, dass die Söhne des BF für Angestellte des Baugewerbes weitaus überwiegend Tätigkeiten ausgeübt haben, die für Angestellte die Gewährung einer steuerfreien Zulage nach § 68 Abs. 5 EStG ermöglichen. Die Zulage, die dies pauschal mit 2/3 der Arbeitstage bzw. der Arbeitszeiten festlegt, scheint somit dem Grunde und der Höhe nach angemessen.

Dies ergibt sich aus der Beschreibung der Tätigkeit der Söhne des BF im Rechtsmittelverfahren, wonach diese vom Kelleraushub über den Einsatz von Schremmhämmern und Baggern bis hin zu händischen Grabungsarbeiten alle Facetten der Tätigkeit mit einem Überwiegen von erschwerten Tätigkeiten im Sinne des § 6 des KV für Bauarbeiter auf einer Baustelle abdeckten. Dies ist deswegen von Bedeutung, da es sich dabei um erschwerte Tätigkeiten bereits für Bauarbeiter handelt. Eine derartige Erschwernis, die für ausschließlich körperlich Tätige Arbeiter gilt, muss jedenfalls auch für Angestellte gelten, die vergleichbare Tätigkeiten ausüben.

Zudem ist für die Frage der Erschwernis der Arbeit bei Angestellten noch der Vergleich mit der üblichen Tätigkeit von angestellten Polieren im Baugewerbe zu ziehen. (siehe auch VwGH vom 4. Juni 1985, ZI. 85/14/0041) Die Frage der Erschwernis und der Behandlung ein Vergleich zur sonstigen vergleichbaren Tätigkeiten als Polier ergibt sich im gegenständlichen Fall daraus, dass die beiden Söhne des BF sowohl ihre Aufgaben als Poliere ausgeführt haben (so zB Arbeitsaufträge übernehmen, für Ordnung und Sicherheit auf der Baustelle und für die maschinelle Ausstattung zu sorgen, für eine fachgerechte Ausführung zu sorgen, die Baustoffe prüfen, für eine sichere Einrichtung von Schalungen usgl. zu sorgen) als auch die damit zusammenhängenden Arbeiten selbst durchgeführt haben. Damit liegt aber auch eine Arbeitserschwernis gegenüber der Tätigkeit von Polieren im Allgemeinen vor. Die Arbeitsverrichtung der beiden Angestellten erfolgte somit auch im Vergleich mit anderen Polieren überwiegend unter den erschwerten Umständen. Die umschriebene Arbeitserschwernis liegt beim beschriebenen Arbeitseinsatz der Söhne des BF somit jedenfalls vor.

Der BF hat diese Zulage seinen Arbeitnehmern die Zulage neben dem Grundlohn gezahlt, womit auch die funktionelle Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit gegeben ist.

Nach den Ergebnissen des Beweisverfahrens erfolgte die Arbeit der beiden Angestellten überwiegend unter erschwerten Bedingungen, weswegen auch die materielle Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit gegeben erscheint. Ein Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung ist durch die zum Teil für ein ganzes Jahr vorgelegten Bautagebücher ebenfalls gegeben.

Eine lohngestaltende Vorschrift liegt mit dem KV für Angestellte des Baugewerbes und der Bauindustrie ebenfalls vor, womit die Zulage aufgrund einer nach § 68 Abs. 5 Z. 6 EStG genannten Vorschrift gewährt wurde. Damit ist auch die formelle Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit gegeben, wobei die bezahlte Zulage die im KV genannten Sätze nicht überschritten hat und dementsprechend als angemessen zu beurteilen war.

Im Ergebnis liegen damit im gegenständlichen Fall sämtliche Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen vor. Dabei ist zuzugestehen, dass die es eine Besonderheit eines kleinen Bauunternehmens ist, dass alle Arbeiten vom BF selbst und von den beiden Angestellten zu erbringen waren, egal ob es sich um Tätigkeiten eines angestellten Poliers, eines Fach- oder Hilfsarbeiters handelte.

Damit folgte der Senat den Darstellungen des BF. Die Haftungsbescheide betreffend die Lohnsteuer 2006, 2007, 2008 und 2009 sowie die Bescheide betreffend den Dienstgeberbeitrag für 2007, 2008 und 2009 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2007, 2008 und 2009 waren daher ersatzlos zu beheben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision nach Art 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolgen beim verfahrensgegenständlichen Sachverhalt unmittelbar aus der Anwendung der Bestimmungen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 ergeben und der zu den einzelnen Voraussetzungen der Steuerfreiheit ergangenen Judikatur des VwGH entsprechen.

Salzburg-Aigen, am 18. Februar 2015