



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hock Treuhand- und Wirtschaftsberatungs Ges.m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19, vom 21. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 18. Jänner 2008 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw.) über den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2006 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan u.a. Folgendes fest:

1) Nichtanerkennung der Steuerfreiheit der ausbezahlten Erschwerniszulagen gem. § 68 Abs. 1 in Verbindung mit § 68 Abs. 5 EStG 1988

Auf Grund einer innerbetrieblichen Vereinbarung werde ab dem Jahr 2004 (bzw. ab 1. Jänner 2005 auch für das Zentrallager in A.) für die im Bereich der Kommissionierung tätigen Arbeiter eine Erschwerniszulage im Ausmaß von 0,60 Euro (bzw. 0,63 Euro) je Stunde steuerfrei ausbezahlt. Gleichzeitig sei aber die pro Arbeitsstunde gewährte Leistungsprämie um

die je Arbeitsstunde gewährte Erschwerniszulage gekürzt worden.

Die Bw. begründe die steuerfreie Behandlung dieser ausbezahlten Erschwerniszulage damit, dass von den Arbeitern im Rahmen der Warenkommissionierung große Warenmengen (auch gewichtsmäßig) bewegt (gehoben) werden müssten. Die einzelnen Waren, die zu kommissionieren seien, seien in üblichen Haushaltsmengen abgepackt, nur die Summe der insgesamt je Arbeitnehmer bewegten Warenmengen sei auch gewichtsmäßig nicht unbeachtlich, sodass diese Arbeitstätigkeiten nach Ansicht der Bw. unter Bedingungen durchzuführen seien, die eine außerordentliche Erschwernis darstellen würden.

Das Heben bzw. Tragen der aus den Regalen im Zentrallager entnommenen Waren stelle nach Ansicht der Prüferin keine besondere Erschwernis dar, selbst wenn im Laufe eines achtstündigen bzw. mehrstündigen Arbeitstages insgesamt erhebliche Mengen an Gewicht zu heben bzw. zu verladen seien. Es handle sich vielmehr um allgemein übliche Arbeitsbedingungen im Bereich Lebensmittelhandel, die alle mit der Kommissionierung bzw. Anlieferung und Auslieferung von Waren betrauten Arbeitnehmer gleichermaßen träfen. Diese Arbeiten stellten keine außerordentliche Erschwernis bei den Arbeitsbedingungen dar, da sich diese nicht von den üblichen Arbeitsbedingungen der jeweiligen Berufssparte unterscheiden würden. Auch der Kollektivvertrag für Handelsarbeiter sehe für solche Tätigkeiten (Kommissionierungstätigkeiten) keine Erschwerniszulage vor.

Es entspreche den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen und dem Berufsbild eines Lagerarbeiters, dass im Laufe eines Arbeitstages bei solchen Kommissioniertätigkeiten insgesamt erhebliche Warenmengen mit nicht unbeträchtlichem Gewicht von den einzelnen Arbeitnehmern bewegt (gehoben bzw. getragen) werden müssten. Dass allgemein übliche Arbeitsbedingungen vorliegen würden, werde noch dadurch untermauert, dass den Arbeitern Leistungsprämien zusätzlich zum Stundenlohn gewährt worden seien, die sich nach der Menge der kommissionierten Waren gerichtet hätten. Es sei dadurch ein Anreiz für die Erbringung höherer Arbeitsleistungen geschaffen worden. Es wäre als kontraproduktiv anzusehen, einerseits Leistungsprämien für diese Arbeiten als Anreiz zur Erbringung höherer Arbeitsleistungen zu gewähren und andererseits für diese Arbeiten Erschwerniszulagen zu gewähren, weil eine besondere Erschwernis gegenüber den sonst üblichen Arbeitsbedingungen vorliegen würde.

Die materiellrechtlichen Voraussetzungen, dass bei der Verrichtung der Kommissionierungsarbeiten eine erhebliche Arbeitserschwernis vorliegen würde, seien somit nicht gegeben. Die Steuerfreiheit der ausbezahlten Erschwerniszulagen könne daher nicht gewährt werden.

Aber auch eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen, nämlich eine Zahlung dieser Zulagen neben dem Grundlohn, sei nach Ansicht der Prüferin nicht gegeben.

Als Grundlohn sei bisher der Stundenlohn und eine Leistungsprämie für diese Arbeiten bezahlt worden. Seit dem Zeitpunkt der Zahlung von Erschwerniszulagen sei die gewährte Leistungsprämie um den Betrag der als Erschwerniszulage ausbezahlten Beträge gekürzt worden. Es sei daher keine Zahlung dieser Erschwerniszulage zusätzlich zur bisher gewährten Gesamtentlohnung erfolgt, sondern eine Kürzung der Gesamtentlohnung (der Leistungsprämie) um die nunmehr unter dem Titel Erschwerniszulage gewährten Bezüge, sodass auch aus diesem Grund eine weitere Grundvoraussetzung für die steuerliche Begünstigung solcher Zulagen, nämlich zusätzliche Zahlung zum Grundlohn, nicht gegeben sei.

Die Prüferin errechnete diesbezüglich eine Nachforderung an Lohnsteuer in der Höhe von 82.094,64 Euro.

2) Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz

Bei einer privaten Kilometerleistung von über 6.000 km im Kalenderjahr (500 km im Monatsdurchschnitt sei der volle Sachbezug zu berechnen. Bei Durchsicht der Fahrtenbücher sei u.a. beim Dienstnehmer, Herrn P. festgestellt worden, dass diese Grenze durch Urlaubskilometer bzw. Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung überschritten worden sei. Da beim genannten Dienstnehmer nur der halbe Sachbezugswert angesetzt wurde, errechnete die Prüferin diesbezüglich folgende Nachforderungen an Lohnsteuer (L), Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ):

	L	DB	DZ
2005	374,52	38,66	3,09
2006	561,72	57,99	4,64

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht der Prüferin an und schrieb der Bw. mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 18. Jänner 2008 Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

1.) Erschwerniszulage für Lagerarbeiter

Die Erschwerniszulage sei den Kommissionierern im Lager (Trockensortimentbereich und

Obst- und Gemüsebereich) auf Grund einer innerbetrieblichen Vereinbarung vom Juli 2004 ausbezahlt worden. Die Zulage habe im Kalenderjahr 2004/2005 0,60 Euro und für das Kalenderjahr 2006 0,63 Euro pro Kommissionierungsstunde betragen.

Die Erschwerniszulage sei den Kommissionierern zusätzlich zum Grundlohn gewährt worden und erfülle damit die Voraussetzung einer „Zulage“. Die Gewährung sei auf Grund einer innerbetrieblichen Vereinbarung für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988, nämlich den Kommissionierern erfolgt, womit auch die Voraussetzung formeller Natur in Form einer lohngestaltenden Vorschrift erfüllt worden sei.

Laut Prüferfeststellung sei die zusätzliche Zahlung zum Grundlohn nicht gegeben, da vor Bezahlung der Erschwerniszulage eine höhere Leistungsprämie bezahlt worden sei. Es stehe dem Arbeitgeber frei, das Entlohnungssystem abzuändern. Es liege bei der Erschwerniszulage jedenfalls eine zusätzliche Zahlung zum Grundlohn vor. Diese Zahlung werde gesondert abgerechnet. Im Besonderen habe für neu abgeschlossene Arbeitsverhältnisse die früher geltende Regelung keine Relevanz.

Die materielle Voraussetzung sei die dritte zu erfüllende Bedingung für eine steuerfreie Gewährung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen. Demnach müsse der Arbeitnehmer tatsächlich Tätigkeiten verrichten, die nach Art und Ausmaß die gewährte Zulage rechtfertigen würden.

Die Arbeitsbedingungen des Personenkreises, die eine Erschwerniszulage erhielten, müssten sich daher von den üblichen Arbeitsbedingungen innerhalb der jeweiligen Berufssparte erheblich unterscheiden. Es müssten im konkreten Fall zusätzliche Arbeitsverrichtungen erfolgen, die eine besondere Erschwernis gegenüber der in dieser Berufssparte sonst üblichen Arbeitsbedingungen darstellen würden. Hier werde auch im Rahmen der Prüferfeststellung nicht von der Branche Lebensmittelhandel, sondern von der Berufssparte gesprochen.

In den Feststellungen des Prüfungsberichtes werde die Nachverrechnung der Lohnsteuer auf diese Erschwerniszulage damit argumentiert, dass das Heben und Tragen erheblicher Gewichte im Lager keine Besonderheit bzw. Erschwernis darstelle und daher zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen im Lebensmittelhandel zähle. Die erhebliche Erschwernis werde damit abgelehnt, dass sich die Arbeitsbedingungen innerhalb der jeweiligen Berufssparte erheblich unterscheiden müssten.

Im Vergleich der allgemein üblichen Arbeitsbedingungen der Berufssparte sei jedoch erkennbar, dass durch die Lagerarbeiter der Bw. ca. 13 Tonnen an Waren pro Arbeitstag bewegt werden müssten und es sei nicht davon auszugehen, dass in anderen Handelsbetrieben ebenso soviel Gewicht pro Tag bewegt werden müsse.

Auf Grund der unterschiedlichen Bestellmengen der einzelnen Märkte sei eine palettenweise Kommissionierung nicht möglich und damit auch die Nutzung technischer Hilfsmittel wie z.B. eines Staplers nicht möglich. Da die Zusammenstellung der bestellten Produkte sehr unterschiedlich sei und nicht einheitlich für alle Märkte erfolgen könne bzw. auch die Auslieferung der Waren an die einzelnen Märkte nicht in den vorgesehenen Verpackungseinheiten erfolgen könne, müssten daher sämtliche Produkte händisch auf den zur Auslieferung kommenden Paletten gestapelt werden und daher komme es zu einer durchschnittlichen manuellen Bewegung von Waren von ca. 13 Tonnen pro Tag, was allein durch die überdurchschnittliche, körperliche Belastung der Mitarbeiter möglich sei.

Diese überdurchschnittliche, körperliche Belastung, welche durch die Dienstnehmer tagtäglich erbracht werde, rechtfertige jedoch die steuerfreie Zuwendung einer Erschwerniszulage für diese Mitarbeiter und die Nichtgewährung dieser Zulage für die Mitarbeiter im nicht begünstigten Bereich, da hier erheblich geringere Massen an Gewicht bewegt werden müssten. Dies unterscheide sich von anderen Branchen, sodass im Lebensmittelhandel für die Lagerarbeiter eine höhere Erschwernis gegeben sei im Vergleich zu der Berufssparte der Lagerarbeiter im Allgemeinen.

In der mit Schriftsatz vom 14. März 2008 ergänzten Berufungsbegründung brachte die Bw. darüber hinaus Folgendes vor:

Der Begriff „Leistungsprämie“ sei für Kommissionierer der Bw. nicht existent. Die monatlich ausbezahlte Prämie bestehe vereinbarungsgemäß aus zwei Prämien, der Grundprämie und der Zusatzprämie.

Grundprämie:

Aufgrund einer detaillierten Refa-Untersuchung seien Zeitbausteine festgestellt worden, die ein durchschnittlicher Mitarbeiter in der Kommissionierung benötige. Jeder Sammelauftrag dieses Mitarbeiters werde mit diesen Zeitbausteinen bewertet und eine Sollzeit je Auftrag ermittelt.

Pro Soll-Arbeitsstunde werde eine Grundprämie von 2,53 Euro ausbezahlt. Da für diese Grundprämie nicht die tatsächlich gearbeiteten Stunden, sondern die Soll-Arbeitszeit (= Leistung eines durchschnittlichen „Sammlers“) herangezogen werde, könne diese schon laut Definition nicht als Leistungsprämie gewertet werden.

Diese Grundprämie diene zur Abdeckung der Besonderheiten dieser Tätigkeit, wie z.B. unregelmäßige Arbeitszeit, hohe Gewichtsbelastung, etc.

Von dieser Grundprämie von 2,53 Euro pro Sollstunde seien 1,87 Euro als voll zu versteuernde Prämie ausbezahlt worden, während 0,66 Euro (Stand 2008) als Erschwerniszulage für die Gewichtskomponente zu werten seien.

0,66 Euro pro Soll-Arbeitsstunde seien wie folgt zustande gekommen:

Ein (sicherlich subjektiv festgesetzter) Anteil der Gewichtskomponente.

Eine Orientierung an Mitbewerbern, die seit vielen Jahren eine mehrfach von der jeweiligen Lohnsteuerprüfung anerkannte steuerfreie Erschwerniszulage etwa in dieser Höhe für genau dieselbe Tätigkeit ausbezahlt hätten

Zusatzprämie:

Die Zusatzprämie orientiere sich an der tatsächlichen Arbeitszeit des Mitarbeiters und seiner individuellen Leistung. Jede Minute Differenz Ist-Arbeitszeit zur Soll-Arbeitszeit (= Leistung eines durchschnittlichen „Sammlers“) werde mit 0,127 Euro bewertet. Dieser Teil könne als Leistungsprämie bezeichnet werden. Er werde auch als voll versteuerte Prämie ausbezahlt.

Kürzung der Leistungsprämie um Betrag der Erschwerniszulage:

In der im Rahmen der Lohnsteuerprüfung vorgelegten innerbetrieblichen Vereinbarung sei verwirrenderweise die Zahlung der Erschwerniszulage in folgender Weise festgehalten: „...
der Anspruch auf die Grundprämie um den Wert der Erschwerniszulage vermindert wird.“

Tatsächlich sei aber bereits zu diesem Zeitpunkt mit der Grundprämie eine Prämie für die besondere Belastung pro Arbeitsstunde zusätzlich ausbezahlt worden. Die Formulierung im Rahmen der im Juli 2004 abgeschlossenen, innerbetrieblichen Vereinbarung sei daher unglücklich formuliert worden, habe jedoch tatsächlich keine Bezugsumwandlung dargestellt sondern nur die Umbenennung der ohnehin bereits zusätzlich ausbezahlten

Gewichtskomponente in Erschwerniszulage.

Im Gegensatz zu den im Rahmen der Feststellungen im Prüfbericht nicht anerkannten

Steuerfreiheit der Erschwerniszulage als teilweise Umwandlung der gewährten

Leistungsprämie in eine Erschwerniszulage, handle es sich hinsichtlich dieser Zulage

tatsächlich um eine zusätzliche Zahlung zum Grundlohn, was auch bereits vor Anwendbarkeit der vorliegenden Vereinbarung (also vor Juli 2004) entsprechend durchgeführt worden sei.

Besondere Erschwernis im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen:

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, sei im Lager der Bw. eine palettenweise

Kommissionierung und daher der Einsatz technischer Hilfsmittel (z.B. Stapler) nicht möglich.

Es müssten sämtliche Produkte händisch auf den zur Auslieferung kommenden Paletten gestapelt werden und daher komme es zu einer durchschnittlichen manuellen Bewegung von Waren von ca. 13 Tonnen pro Tag, was allein durch die überdurchschnittliche, körperliche Belastung der Mitarbeiter möglich sei.

Hierzu sei aus Sicht der Arbeitswissenschaft bzw. einer zu erwartenden „Last-Hebe-Verordnung“ Folgendes festzuhalten:

Gemäß der derzeit noch gültigen Grenzlasttabelle von Dr. Köck und Dr. Sluka, wäre aus

arbeitsmedizinischer Sicht eine durchschnittliche Traglast von 10.604 kg pro Mitarbeiter und Tag zulässig.

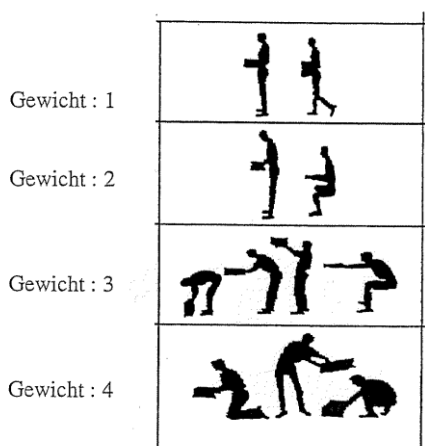
Dauer der Betätigung in Stunden der täglichen Arbeitszeit	Männer			Frauen		
	Max. kg	Durchschn	Min. kg	Max. kg	Durchschn	Min. kg
Bis 1 Stunde	50 kg	40 kg	30 kg	30 kg	20 kg	15 kg
1,5 bis 4 Stunden	32 kg	25 kg	18 kg	16 kg	12 kg	9 kg
4 bis 6 Stunden	32 kg	14 kg	9 kg	9 kg	6 kg	4 kg
Mehr als 6 Stunden	10 kg	6 kg	3 kg	5 kg	2,5 kg	1 kg

Parameter zur Berechnung der zulässigen Traglast in der Kommissionierung der Bw.:

- Greifzeit für Kaufhaussort. (Kartons mit maximal 15 kg und max. Durchmesser 800 mm): 5,5 sec. (MTM-Werte nach Prof. Gudehus)
- Durchschnittlicher Anteil der Greifzeit an Gesamtarbeitszeit: 30 %
- Durchschnittliches Gewicht eines gesammelten Kartons: 9 kg

Noch restriktiver sei die zulässige Traglast zu berechnen, wenn die in Vorbereitung stehende „Verordnung zum Schutz der ArbeitnehmerInnen bei der manuellen Handhabung von Lasten“ in Kraft trete. Der Arbeitnehmer dürfe je Tag 13 Tonnen bewegen, wenn die Arbeitshaltung die Gewichtung 1 habe. Bei anderen Haltungen sei dieses Maximalgewicht durch die jeweilige Gewichtung zu dividieren.

Entwicklung: Bewertung der Arbeitslast



Die Arbeitshaltung eines Kommissionierers falle unter Haltung 3, d.h. als maximale Tageslast seien (13.000 kg/3) 4.300 kg anzusehen.

Tatsächlich würden jedoch die Kommissionierer im Trockensortimentsbereich der Bw. ein tägliches Gewicht von ca. 13 Tonnen manuell bewegen. Dies bedeute, dass einerseits nach der Grenzlasttabelle von Köck/Sluka eine erhebliche Erschwernis vorliege und gemäß einer geplanten Verordnung (siehe oben) die tatsächliche Traglast dieser Mitarbeiter das Dreifache des zulässigen Gewichts übersteige.

Diese überdurchschnittliche, körperliche Belastung werde damit auch aus arbeitswissenschaftlicher Sicht belegt und rechtfertige damit die steuerfreie Zuwendung einer Erschwerniszulage für diese Mitarbeiter und die Nichtgewährung dieser Zulage für die Mitarbeiter im nicht begünstigten Bereich, da hier erheblich geringere Massen an Gewicht bewegt werden müssten.

2.) Nachversteuerung Hinzurechnung Sachbezug Firmen-PKW

Die Nachverrechnung auf den vollen Sachbezugswert für den Dienstnehmer P., Sozialversicherungsnummer 123, sei zu Unrecht erfolgt, da aus den durch den Mitarbeiter geführten Fahrtenbüchern für die Jahre 2005 und 2006 folgende privat gefahrene Kilometer mit dem arbeitgebereigenen PKW deutlich hervorgehen würden:

2005: für den Zeitraum Mai 2005 - Dezember 2005 seien gemäß vorliegenden Fahrtenbüchern insgesamt 2.495 Privatkilometer mit dem Firmen-PKW zurückgelegt worden, was einer monatlichen Durchschnittsstrecke von rund 312 km entspreche und damit unter den 500 km pro Monat liege.

2006: für den Zeitraum Jänner 2006 - Dezember 2006 seien gemäß vorliegenden Fahrtenbüchern insgesamt 4.913 Privatkilometer mit dem Firmen-PKW zurückgelegt worden, was einer monatlichen Durchschnittsstrecke von rund 409 km entspreche und damit unter den 500 km pro Monat liege.

Es sei daher sowohl für das Jahr 2005 als auch für 2006 die Hinzurechnung auf den vollen Sachbezugswert zu Unrecht erfolgt und die im Rahmen der Lohnverrechnung vorgenommene Verrechnung des halben Sachbezugswertes gemäß der Sachbezugsverordnung ordnungsgemäß erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem Berufungsverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

1) Erschwerniszulagen

Eine Erschwerniszulage erhalten im Prüfungszeitraum jene Dienstnehmer der Bw., die in der Warenkommissionierung im Zentrallager A. und im Lager B. eingesetzt sind, unabhängig davon, ob diese vollzeit- oder teilzeitbeschäftigt sind.

Aufgabe dieser Warenkommissionierer ist, die von den einzelnen Märkten bestellten Waren für die Auslieferung zusammenzustellen und diese Waren händisch auf die zur Auslieferung kommenden Paletten oder Container zu stapeln. Für die Tätigkeit gibt es keine speziellen Hilfsmittel. Lediglich im Zentrallager A. werden bei der Arbeitsstation 1 die befüllten Kisten auf Förderbändern bewegt und müssen daher nicht gehoben werden. Bei der Arbeitsstation 2 im Zentrallager A. bewegt sich der Kommissionierer auf einem Greifwagen im Hochlager und sammelt so die bestellten Waren und befüllt händisch die Paletten auf seinem Wagen, wobei auch hier die entsprechende Arbeitshöhe eingestellt werden kann.

Das Gewicht der Waren, die manuell bewegt werden müssen, ist je nach Arbeitsplatz verschieden. Bei einem Arbeitsplatz im Lager B. beträgt das durchschnittliche Gewicht einer zu bewegendenden Großverbrauchseinheit 10 bis 15 kg, im Frischdienst durchschnittlich 10 kg, wobei durchschnittlich 180 Einheiten pro Stunde je Arbeitnehmer bewegt werden.

Bei einem Arbeitsplatz des allgemeinen Kommissionierungslagers im Zentrallager A. beträgt das durchschnittliche Gewicht je Großverbrauchseinheit 6 kg, das Höchstgewicht einer Einheit ca. 15 kg. Hier werden von einem Arbeitnehmer durchschnittlich 450 Einheiten je Stunde bewegt. In dieser Anzahl der zu bewegendenden Einheiten sind allerdings eine Vielzahl von Verbrauchseinheiten mit geringerem Gewicht enthalten. In diesem allgemeinen Kommissionierungslager werden ausschließlich Frauen im Dreischichtbetrieb beschäftigt. Im Zentrallager A. sind in einem Hochlager die schwereren Artikel (ca. 1000 Artikel) gelagert. In diesem Arbeitsbereich fahren die ausschließlich männlichen Arbeitnehmer mit einem Wagen („Greifwagen“) im Hochlager und sammeln die bestellten Waren. Das Höchstgewicht je Verpackungseinheit beträgt in diesem Bereich ca. 18 kg, wobei durchschnittlich 160 Einheiten je Stunde und Arbeitnehmer kommissioniert werden.

Am Arbeitsplatz „Zentrallager A. XY“ werden die von Lieferanten angelieferten Waren von den Paletten in Kisten gepackt. Das durchschnittliche Gewicht je Großverpackungseinheit beträgt 6 kg, wobei ungefähr 750 Einheiten je Stunde und Arbeitnehmer bewegt werden. An diesem Arbeitsplatz müssen die Waren nicht gehoben, sondern von Paletten in Kisten gegeben werden, welche sich auf einem Förderband bewegen. Diese Kisten werden in der Folge im allgemeinen Kommissionierungslager weiter befüllt. An diesem Arbeitsplatz (XY) werden wegen des Bewegungsablaufes (es ist keine Hebebewegung, sondern nur Drehbewegung erforderlich) ebenfalls nur männliche Arbeitnehmer eingesetzt.

Nach den Feststellungen des Erhebungsorgans im Zuge einer durchgeführten Betriebsbesichtigung fällt die Arbeitshaltung der Kommissionierer zum überwiegenden Teil

unter Haltung 1 und 2, wie auf Seite 5 der Berufungsergänzung vom 14. März 2008 bildlich dargestellt wurde, nur in wenigen Ausnahmefällen fällt diese Arbeitshaltung unter Haltung 3.

Von den Kommissionierern müssen an einem Arbeitstag Waren von insgesamt erheblichem Gewicht bewegt werden. Bei Anstellung einer Durchschnittsbetrachtung (Anzahl der kommissionierten Waren je Arbeitstag und Vollzeitarbeitskraft) wird die in der Berufung angeführte Größenordnung als realistisch angesehen werden können, wobei nicht nachvollziehbar ist, ob diese Angaben auch tatsächlich für alle Arbeitnehmer zutreffend ist.

Wie in der Berufung ausgeführt, gibt es im Bereich des Arbeitnehmerschutzgesetzes keine verbindliche Verordnung zum Schutz der Arbeitnehmer bei der manuellen Handhabung von Lasten. Die in der Berufung angeführten Werte sind Empfehlungen aus arbeitsmedizinischer Sicht. Bisher durchgeführte Kontrollen hinsichtlich der Einhaltung der Arbeitnehmerschutzbestimmungen ergaben keine Beanstandungen, dass die Arbeitsplätze der Kommissionierer nicht den gültigen Arbeitnehmerschutzbestimmungen entsprechen.

Bereits vor Juli 2004 wurde neben dem Stundenlohn auch eine Prämie gewährt, die die Besonderheiten der Tätigkeit eines Warenkommissionierers (laut Berufung: unregelmäßige Arbeitszeiten, hohe Gewichtsbelastungen, etc.) abgelten sollte. Zur Ermittlung der Höhe dieser Prämie wurde im Zuge der durchgeführten Lohnsteuerprüfung die Auskunft gegeben, dass diese Prämie sich nach den bewegten Wareneinheiten je Stunden bzw. auch nach dem Gewicht und Volumen der Einheiten bemesse.

Ab Juli 2004 wurde eine innerbetriebliche Vereinbarung in der Form getroffen, dass diese Prämie um den Betrag von 0,60 Euro je Stunde (ab 1. Jänner 2006 0,63 Euro je Stunde) gekürzt wird und dieser Betrag von 0,60 Euro nunmehr als steuerfreie Erschwerniszulage ausbezahlt wird.

Der Arbeitgeber hat sich in dieser Betriebsvereinbarung, datiert mit 1. Juli 2004, das Recht vorbehalten, diese Regelung jederzeit teilweise oder zur Gänze aufzuheben oder anzupassen, vor allem dann, wenn eine neue Rechtslage (Gesetz und/oder Interpretation des Gesetzes durch die Finanzbehörde) entsteht. Je nach dem Ausmaß der Aufhebung oder Anpassung erfolgt eine gänzliche oder teilweise Rückführung in die Prämienregelung oder in eine andere, den Bruttowert sichernde Regelung.

Eine Herausrechnung dieses Betrages von 0,60 bzw. 0,63 Euro aus der bisherigen Prämienregelung und Weiterzahlung an die Dienstnehmer unter dem Titel Erschwerniszulage wurde lt. Betriebsvereinbarung auch deswegen vorgenommen, damit im Falle einer eventuellen kollektivvertraglichen Regelung einer Erschwerniszulage im Kollektivvertrag für Handelsarbeiter - Bereich Lebensmittelhandel - diese nunmehr gewährte Erschwerniszulage auf eine künftige kollektivvertragliche Zulagenregelung angerechnet werden kann.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben und Vorbringen der Bw. sowie aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten. Die Bw. äußerte sich nicht zu den ihr mit Schreiben vom 10. November 2010 gemäß § 115 Abs. 2 in Verbindung mit § 183 Abs. 4 BAO zur Kenntnis gebrachten Sachverhaltsannahmen und Ergebnissen der Beweisaufnahme.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Unter Erschwerniszulagen sind nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die deshalb gewährt werden, weil die von einem Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen.

Die zitierte Bestimmung ist nach herrschender Lehre (vgl. Doralt, EStG¹⁴, § 68 Tz 10) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung der Zulagen im Wesentlichen drei Voraussetzungen erfüllt sein müssen:

- die im Gesetz umschriebene Arbeiterschwernis (materielle Voraussetzung),
- die Zahlung neben dem Grundlohn (funktionelle Voraussetzung)
- die Zahlung aufgrund einer so genannten lohngestaltenden Vorschrift oder die Zahlung an alle bzw. bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (formelle Voraussetzung).

Von Arbeiten unter außerordentlicher Erschwernis kann nur dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlichen schwierigen Bedingungen auszuführen sind (VwGH 19.3.1985, 84/14/0180).

Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Die Bw. begründet die ihrer Ansicht nach vorliegende außerordentliche Erschwernis im Wesentlichen damit, dass ihre im Lager tätigen Mitarbeiter pro Arbeitstag im Durchschnitt Waren mit einem Gesamtgewicht von ca. 13 Tonnen manuell bewegen müssten und somit in arbeitsmedizinischen Empfehlungen festgelegte Grenzlaster überschreiten würden.

Mit diesem Vorbringen wird aber nicht dargetan, dass die gewährten Zulagen tatsächlich auf einer außerordentlichen Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 beruhen.

Die Bw. behauptet nicht, dass im Einzelnen besonders schwere Lasten manuell bewegt werden müssen oder schwere Transportarbeiten im Sinne des als Auslegungsbehelf tauglichen Erlasses des BMF vom 7. September 1949, AÖF 260/1949 vorliegen.

Nach den unbestritten gebliebenen Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung beträgt das durchschnittliche Gewicht der zu bewegenden Waren (Großverbrauchseinheiten) im

Lager B. 10 bis 15 kg, im Zentrallager A. je nach Arbeitsplatz zwischen 6 kg und 18 kg im Hochlager, wobei im zuletzt angeführten Hochlager technische Hebevorrichtungen („Greifwagen“) eingesetzt werden. Vor diesem Hintergrund stellt die Tätigkeit der im Lager tätigen Dienstnehmer der Bw. im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen von Lagerarbeitern keine außerordentliche Erschwernis dar. Denn nicht nur die hier gegenständliche Tätigkeit der im Lager beschäftigten Arbeitnehmer, sondern die eines jeden Lagerarbeiters ist in der Regel mit einem Bewegen von Lasten, insbesondere mit einem Heben, Absetzen, Schieben, Ziehen oder Tragen verbunden. Die daraus resultierenden Erschwernisse, darunter auch die manuelle Handhabung von weniger schweren Lasten, die zusammengerechnet pro Arbeitstag jedoch ein erhebliches Gesamtgewicht erreichen, sind der Ausübung der Tätigkeit eines Lagerarbeiters immanent.

Dem entsprechen auch die Regelungen im hier anzuwendenden Kollektivvertrag. Dieser sieht Erschwerniszulagen beispielsweise im Handel mit Baumaterialien, im Großhandel mit Eisen und Eisenwaren, Metallen und Metallwaren, oder im Schrotthandel und Handel mit Altmetallen vor, wo naturgemäß schwere Lasten bewegt werden müssen. Nach Einschätzung der Kollektivvertragspartner gebührt im Lebensmittelhandel für die Beschäftigung in Kühlräumen eine Erschwerniszulage (Kältezulage), nicht aber für Tätigkeiten in der Warenkommissionierung.

Die von der Bw. ins Treffen geführte Überschreitung von Grenzlaster in arbeitsmedizinischen Empfehlungen rechtfertigt es nicht, die hier strittigen Zulagen ohne weiteres als steuerbefreite Erschwerniszulagen zu qualifizieren, ist es doch nach

§ 64 Abs. 3 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz (ASchG) in Verbindung mit

§ 62 Allgemeine Arbeitnemerschutzverordnung (AAV) Aufgabe der Bw. als Arbeitgeberin dafür zu sorgen, dass es bei den Arbeitnehmern nicht zu einer Gefährdung des Bewegungs- und Stützapparates kommt oder dass solche Gefährdungen gering gehalten werden, indem sie unter Berücksichtigung der Merkmale der Arbeitsumgebung und Erfordernisse der Aufgabe geeignete Maßnahmen trifft. Würde man der Rechtsansicht der Bw. folgen, hätte es ein Arbeitgeber durch die Nichteinhaltung der dem Arbeitnehmerschutz dienenden arbeitsmedizinischen Vorgaben und Empfehlungen in der Hand, für Tätigkeiten eine außerordentliche Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 herbeizuführen und die Steuerfreiheit für Zulagen, die für solche Tätigkeiten bezahlt werden, zu erwirken. Ein solcher Regelungsinhalt ist dem § 68 Abs. 5 EStG 1988 jedoch nicht zu unterstellen.

Damit ist bereits die durch § 68 Abs. 5 EStG 1988 normierte Voraussetzung materieller Art nicht erfüllt.

Im Berufungsfall liegt aber auch die funktionelle Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung aus nachstehend angeführten Gründen nicht vor:

Die nach § 68 begünstigten Zulagen müssen zusätzlich zu nicht begünstigtem Grundlohn gezahlt werden (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 68 Tz. 2.1).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Für eine schlüssige Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250).

Bereits vor Juli 2004 wurde neben dem Stundenlohn auch eine Prämie gewährt, die die Besonderheiten der Tätigkeit eines Warenkommissionierers abgelten sollte. Diese Prämie orientierte sich nicht an einer außerordentlichen Erschwernis der Arbeiten im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988, sondern es wurden laut Berufungsvorbringen in diesem Zusammenhang auch andere Kriterien, wie zum Beispiel unregelmäßige Arbeitszeiten, ect. berücksichtigt. Von diesem ursprünglich nicht auf Erschwernisse beruhenden Gehaltsteil rechnete die Bw. ab Juli 2004 den hier strittigen Betrag von 0,60 bzw. 0,63 Euro pro Soll-Arbeitsstunde heraus und zahlte diesen Betrag unter dem Titel „Erschwerniszulage“ an ihre Dienstnehmer weiterhin aus. Die Herausrechnung dieses Betrages aus der bisherigen Prämienregelung und Weiterzahlung an die Dienstnehmer wurde lt. Betriebsvereinbarung auch deswegen vorgenommen, damit im Falle einer eventuellen kollektivvertraglichen Regelung einer Erschwerniszulage im Kollektivvertrag für Handelsarbeiter im Bereich Lebensmittelhandel diese nunmehr gewährte Erschwerniszulage auf eine künftige kollektivvertragliche Zulagenregelung angerechnet werden kann. Nach dem Vorbringen der Bw. habe in der innerbetrieblichen Vereinbarung die Wortfolge „...*der Anspruch auf die Grundprämie um den Wert der Erschwerniszulage vermindert wird*“ lediglich eine unglückliche Formulierung dargestellt. Die Bw. räumt ein, dass der herausgerechnete Betrag auf ihrer subjektiven Einschätzung der „Gewichtskomponente“ beruhte. Eine Differenzierung nach der Erschwernis der einzelnen Arbeiten wurde nicht vorgenommen.

Bei dieser Sach- und Beweislage erweist sich aber die dargestellte Vorgangsweise als Bezugsumwandlung, sodass nicht von einer zusätzlichen Zahlung neben dem Grundlohn gesprochen werden kann.

2) Kfz-Sachbezug

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab dem Jahr 2002, BGBl. II 2001/416, regelt in § 4 die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge folgendermaßen:

Absatz 1:

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal € 510,00 (€ 600,00 idF. BGBl. II Nr. 467/2004) monatlich, anzusetzen.

Absatz 2:

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der Anschaffungskosten, maximal € 255,00 (€ 300,00 idF. BGBl. II Nr. 467/2004) monatlich anzusetzen.

Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der hier maßgeblichen Fassung alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1988 (WKG).

Dem Dienstnehmer Herrn P. wurde von der Bw. ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt, das von diesem auch für nicht berufliche Fahrten genutzt werden durfte.

Über das Ausmaß der Privatnutzung wurde ein entsprechendes Fahrtenbuch geführt. Bei der Überprüfung wurde festgestellt, dass der Dienstnehmer an Tagen, an denen er von der Wohnung aus Dienstreisen unternommen hat, sich während der Dienstverrichtung oder zwischendurch an die Arbeitsstätte des Arbeitgebers zur Verrichtung von Innendienst begeben hat und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückgekehrt ist. Es wurde an diesen Tagen Innendienst über einen längeren Zeitraum (mehr als zwei Stunden) in der Betriebsstätte des Arbeitgebers verrichtet, sodass nicht davon ausgegangen werden kann, dass das Aufsuchen des Dienstortes nur kurzfristig und in unmittelbarem Zusammenhang mit der Außendiensttätigkeit erfolgt wäre (wie Abholen von Unterlagen oder Waren, Wechsel des Fahrzeuges etc, siehe z.B. VwGH 3.7.1990, 90/14/0069).

Dem vorgelegten Fahrtenbuch zufolge (Vermerk „ZN“ plus Stundenangabe) verrichtete der Dienstnehmer im Jahr 2005 an ca. 20 Tagen und im Jahr 2006 an ca. 50 Tagen Innendienst am Betriebssitz des Arbeitgebers in B.. Die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung (H. – B. - H.) beträgt ungefähr 102 Kilometer.

Unter Berücksichtigung dieser zusätzlichen Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung und der bereits bisher im Fahrtenbuch ausgewiesenen Privatfahrten betragen die nicht beruflich veranlassten Fahrten im Zeitraum Mai 2005 bis Dezember 2005 4720 km und im Zeitraum 01/2006 bis 12/2006 9269 km , sodass sich eine monatliche Fahrtstrecke von nachweislich mehr als 500 km im Monat, die auf nicht beruflich veranlasste Fahrten entfallen, ergibt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den vorgelegten Fahrtenbuchaufzeichnungen. Die Bw. äußerte sich nicht zu den ihr mit Schreiben vom 10. November 2010 gemäß § 115 Abs. 2 in Verbindung mit § 183 Abs. 4 BAO zur Kenntnis gebrachten Sachverhaltsannahmen und Ergebnissen der Beweisaufnahme.

Der Sachbezug für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges ist daher gem. § 4 Abs. 1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBl. II 2001/416) mit 1,5 v. H. der Anschaffungskosten anzusetzen und nicht mit der Hälfte des Sachbezugswertes, wie dies in der Berufung beantragt wurde.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 4. Jänner 2011