
Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H., vertreten durch S., vom 23. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 19. Oktober 2004, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1.1.2001 bis 31.12.2003 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan Folgendes fest:

Im Prüfungszeitraum sei an einzelne Arbeitnehmer eine Vorarbeiterzulage ausbezahlt und steuerlich als Erschwerniszulage im Sinne des § 68 EStG behandelt worden. Im Kollektivvertrag Baugewerbe (-Industrie) Arbeiter sei im § 6 (Erschwerniszulage) geregelt, dass für die Aufsicht einer selbständigen Arbeitspartie von mehr als drei Mann eine Zulage in Höhe von 10 % des Kollektivvertragslohnes gebühre. Nach Ansicht des Erhebungsorganes handle es sich hier um einen höheren Bezug, der für mehr Verantwortung bezahlt werde, weshalb die Voraussetzungen für eine besondere Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG jedenfalls nicht gegeben seien.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und schrieb der Berufungswerberin mit den Haftungsbescheiden vom 19. Oktober 2004 € 1.333,72 an Lohnsteuer für das

Kalenderjahr 2002 und € 3.273,59 an Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2003 zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist von der bevollmächtigten Vertreterin berufen. Im Kollektivvertrag Baugewerbe Arbeiter sei im § 6 (Erschwerniszulagen) geregelt, dass Zulagen auf den Kollektivvertragslohn unter bestimmten Voraussetzungen zu gewähren seien. Unter anderem würden Zulagen für die Aufsicht einer selbständigen Arbeitspartie von mehr als drei Mann in der Höhe von 10 % des KV Lohnes gebühren. Diese Regelung gelte jedoch nicht für Arbeitnehmer, die laut Kollektivvertrag für Vorarbeiter eingestuft seien. Bei diesen seien die Zahlungen für Aufsicht bzw. Erschwernisse bereits in den Lohnsätzen berücksichtigt. Erschwerniszulagen seien Lohnteile, die für Arbeiten geleistet würden, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen würden. Für Facharbeiter liege jedoch in der Tätigkeit als Vorarbeiter bzw. Polier bzw. in der Gruppenführung sehr wohl eine Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG vor. Das Gesetz liefere für eine Einschränkung des Begriffes der außerordentlichen Erschwernis auf "nur körperliche Erschwernisse" keinen Anhaltspunkt. Die Erschwernis könne demnach nicht nur "Umgebungseinflüssen" entspringen, sondern auch Schwierigkeiten der Arbeit selbst oder der Dringlichkeit ihrer Durchführung (VwGH 4.6.1985, 85/14/0041). Jede höher qualifizierte Tätigkeit im Berufsleben setze auch höhere geistige und psychische Belastungen voraus (VwGH 19.1.1988, 85/14/0124). Minderqualifizierte Tätigkeiten müssten keineswegs eine Erschwernis bedeuten, sondern könnten auch eine Erleichterung im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen darstellen. Es komme darauf an, ob bestimmten Arbeiten der Charakter außerordentlicher Erschwernis zugeordnet werden könne (VwGH 10.5.1994, 91/14/0057). Dies sei bei der Tätigkeit als Vorarbeiter bzw. bei der Leitung einer Gruppe sehr wohl gegeben. Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen müsse innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden. Ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen sei nicht möglich, weil es an allgemein üblichen Arbeitsbedingungen fehle. Die allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eines Facharbeiters würden keinesfalls die selbständige Führung einer Arbeitspartie umfassen. Somit liege eine gegenüber den üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis vor. Beantragt wird, die Aufsichtszulage der Facharbeiter aus der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer auszuscheiden und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

In Beantwortung des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. April 2006 teilte die bevollmächtigte Vertreterin mit Schreiben vom 14. Juni 2006 mit, dass die außerordentliche Erschwernis im gegenständlichen Fall darin bestanden habe, dass die genannten Arbeitnehmer (Facharbeiter) selbständig eine Arbeitspartie von mehr als drei Mann beaufsichtigt hätten. Für Facharbeiter stelle die Tätigkeit als Vorarbeiter bzw. Polier bzw. in

einer Gruppenführung eine Erschwernis im Sinne des § 68 EStG dar, da jede höher qualifizierte Tätigkeit eine höhere geistige und psychische Belastung voraussetze (VwGH 19.1.1988, 85/14/0124). Die genannte Zulage sei ausschließlich dann bezahlt worden, wenn die Voraussetzungen für die Erschwernis wie oben dargestellt vorgelegen seien.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2006 teilte die bevollmächtigte Vertreterin mit, dass im gegenständlichen Fall auf eine mündliche Verhandlung verzichtet werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 68 Abs. 5 EStG sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften (z.B. Kollektivverträgen) gewährt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 4.6.1985, 85/14/0041 und vom 16.3.1988, 87/13/0194 ausgeführt, dass der Umstand, dass lohngestaltende Vorschriften eine Zulage vorsehen, **als Voraussetzung für die Steuerbefreiung für sich allein nicht ausreicht**. Es ist daher noch zu untersuchen, ob den den Facharbeitern gewährten Zulagen tatsächlich eine Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG zugrunde lag oder nicht.

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

Streitgegenständlich ist die steuerliche Behandlung der in § 6 Punkt I a) des Kollektivvertrages für Bauindustrie und Baugewerbe geregelten Erschwerniszulage für "Aufsicht". Danach erhalten Arbeitnehmer, die eine selbständige Arbeitspartie von mehr als 3 Mann beaufsichtigen, auf die Dauer dieser Beschäftigung eine Zulage von 10 %. Sie sind verpflichtet, selbst mitzuarbeiten. Nach Punkt II des § 6 des genannten Kollektivvertrages haben auf die genannte Zulage jene Arbeitnehmer keinen Anspruch, in deren Lohnsätzen die Zulagen für Aufsicht schon berücksichtigt sind, wie z.B. Hilfspoliere, Maurer- und Zimmerer-Vorarbeiter.

Da der Vergleichsrahmen somit Gruppen mit vergleichbaren Arbeitstätigkeiten und Arbeitsbedingungen umfassen muss, würde die Anwendung der Begünstigung des § 68 EStG 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, sind die von der Berufungswerberin aufgezeigten Arbeitserschwernisse typische Merkmale jeder "beaufsichtigenden" Tätigkeit. Jede höher qualifizierte Tätigkeit im Berufsleben setzt auch höhere geistige und psychische Anforderungen voraus, wie unter anderem eine erhöhte Wachsamkeit und eine höhere nervliche Anspannung. Die Aufsichtstätigkeit stellt zweifellos an die damit beauftragten Arbeitnehmer erhöhte qualitative Ansprüche, die auch eine höhere Entlohnung rechtfertigen mögen (siehe Punkt II des § 6 des erwähnten Kollektivvertrages). Eine im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis ist damit jedoch nicht verbunden. Auch der VwGH hat in seinen Erkenntnissen vom 19.1.1988, 85/14/0124 und vom 19.10.1983, 81/13/0058 ausgeführt, dass jede höher qualifizierte Tätigkeit im Berufsleben auch höhere geistige und psychische Anforderungen voraussetzt. Dies rechtfertigt es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes jedoch nicht, die dafür gezahlten Zulagen als steuerbefreite Erschwerniszulagen zu qualifizieren.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg vom 24. April 2006, RV/0775-S/02 hinzuweisen. Darin wurde ebenfalls die Begünstigung des § 68 EStG hinsichtlich der strittigen Zulage verneint.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 4. September 2006