



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, Adresse, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 3. Mai 2007 bzw. vom 8. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Günter Narat, vom 5. April 2007 bzw. vom 8. März 2010 betreffend die Haftungsbescheide für Lohnsteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Die BW wird als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für die unten dargestellten Jahre wie folgt in Anspruch genommen:

Lohnsteuer 2004: € 71,77, Lohnsteuer 2005: € 30,60, Lohnsteuer 2006: € 1.497,18, Lohnsteuer 2007: € 1.415,72, Lohnsteuer 2008: € 2.351,33

### **Entscheidungsgründe**

Bei der BW wurde eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für die Jahre 2004 und 2005 durchgeführt. Dabei stellte das Finanzamt laut Bericht neben anderen im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Feststellungen, die zu Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag führten hinsichtlich der LKW-Lenker des Unternehmens fest, dass ausbezahlte Erschwerniszulagen nach § 68 EStG 1988 nicht steuerfrei belassen werden könnten. Es hätten

keine detaillierten Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt werden können aus denen sich der Umfang der Arbeiten ergeben hätte, die unter einer wesentlichen Erschwernis durchgeführt worden seien. Die zu verrichtenden Arbeiten für die die Erschwerniszulage gewährt werde, müssten gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen mit ganz wesentlicher Erschwernis verbunden sein. Es seien von der BW lediglich Kopien einzelner Tachoscheiben vorgelegt worden, aus denen jedoch die durchgeföhrten Arbeiten nicht hervorgingen. Dabei ist festzuhalten, dass die BW die Tachoscheiben nach den vorliegenden Unterlagen (AS 50 des Lohnsteueraktes) auf Auftrag des FA vorgelegt hat und die vom Prüfer geforderte Stichprobenanzahl aus Eigenem um 50% erhöht hat; mit Ausnahme eines Tages ergab sich an allen Tagen, dass die Lenkzeiten unter 50% der aufgezeichneten Zeiten lagen.

Der Prüfer versagte in weiterer Folge für alle im Jahr 2004 und 2005 beschäftigten LKW-Lenker die Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen und stellte dem zufolge einen Mehrbetrag an Lohnsteuer in Höhe von € 7.727,87 für das Jahr 2004 sowie von € 9.867,69 für das Jahr 2005 fest. Das Finanzamt erließ in weiterer Folge Haftungsbescheide hinsichtlich dieser angesprochenen Lohnsteuerbeträge und begründete dies mit den Feststellungen der durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung.

Gegen diese Bescheide er hob die BW durch ihre ausgewiesene Vertreterin binnen offener Frist Berufung und führte dazu nach Darstellung der gesetzlichen Grundlagen aus, dass als Basis für die Erschwerniszulagen der LKW-Fahrer der geltende Kollektivvertrag der Handelsarbeiter herangezogen worden sei. In der Lohnordnung sei festgelegt worden, dass Kraftwagenlenker, welche beim Be- und Entladen mitarbeiteten im Großhandel mit Eisen und Eisenwaren, Metallen und Metallwaren, Röhren und Fittings eine in B geltende 15%ige Erschwerniszulage auf die kollektivvertraglichen Mindestlöhne erhalten würden. Damit lägen die formellen Voraussetzungen für die Begünstigung der gewährten Erschwerniszulagen vor.

Hinsichtlich der materiellen Voraussetzungen für eine Erschwernis sei die Arbeitsplatzbeschreibung der LKW-Fahrer der BW den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen gegenüberzustellen. Das übliche Berufsbild eines LKW-Berufskraftfahrers umfasse in der Regel neben der Fahrtätigkeit die Verantwortlichkeit für die fachgerechte und sichere Beladung und einfache Reinigungs- und Unterhaltsarbeiten am Fahrzeug. Die Tätigkeiten der LKW-Fahrer der BW gingen bei weitem über diese Tätigkeiten hinaus. Zum einen sei die Fahrtätigkeit nicht überwiegend, zum anderen habe der Lenker die Instandhaltung des LKW selbst durchzuführen und unter anderem den LKW-Kran und die beweglichen Teile zu schmieren, das Fahrzeug zu pflegen und dieses auch manuell zu waschen. Er habe im Winter die Ladefläche von Eis und Schnee zu befreien, ebenso die Schneeketten zu montieren. Er habe die Hilfsmaterialien für die Beladung zu besorgen (Unterlagshölzer, Spanngurte usw.) er habe

den LKW selbst zu beladen, müsse ständig manuell Unterlagshölzer einarbeiten um Abladetätigkeiten zu gewährleisten, er habe die Ladung permanent zu sichern und zu entsichern und dies bei jeder Ablagestelle am Tag, was bis zu 20 mal pro Tag vorkommen könne. Er habe weiters die Ladung trocken zu halten und diese bei nasmem Wetter ständig manuell zuzuplanen und die nassen Planen immer wieder zum Trocknen aufzuhängen. Er habe den LKW zu entladen, wobei bei der Kranentladung das Material mit schweren Ketten anzuschlagen sei bzw. die Blechpakete mit Brechgabeln vom LKW zu heben seien. Er habe kleinere Mengen händisch abzuladen. Regelmäßig müsse das Material vom Fahrer ins Lager bzw. in die Werkstatt getragen werden. Bei ca. 75 % der Kunden werde nicht mittels Hallenkran sondern vom Fahrer abgeladen. Zudem habe er ständig die seitlichen Bordwände manuell zu öffnen und zu schließen. Das auf- und abladen bedeute eine permanente Gefahr für Leben, Gesundheit und Sicherheit der Kraftfahrer.

Zwischen den Tätigkeiten im Fernverkehr und im Werksverkehr bestünden gravierende Unterschiede. Während im Fernverkehr lediglich zu Beginn und am Ende eine oft einfache Ladetätigkeit erfolgen müsse, müsse im Werksverkehr und besonders im Großhandel bei täglich 15 bis 20 Abladestellen den jeweiligen Kundenwünschen entsprochen werden. Erschwerend kämen die Spezifikationen des Stahlhandels hinzu. Wer im Stahlhandel einkaufe, brauche in der Regel stabile und damit schwere Materialien und das häufig, ohne die erforderliche Infrastruktur zu besitzen. Der Großteil der LKW-Kraftfahrer der BW sei, wenn sie in den Ruhestand treten würden, am Ende der gesundheitlichen Leistungsfähigkeit. Es bestehe ein hohes Verletzungs- und Unfallrisiko durch ständiges auf und ab klettern bei jeder Witterung und Arbeiten in der Höhe. Es seien laufend hohe Gewichte zu transportieren (Ladegut und Zubehör wie z.B. Ketten, Hölzer, Planen usw.) die Arbeiten seien zumeist im Freien und bei jeder Witterung durchzuführen. Zum Nachweis der Gefährlichkeit bei den Arbeiten und das hohe Verletzungs- und Unfallrisiko legte die BW Unfallmeldungen der AUVA vor. So habe es im Jahr 2006 aufgrund der außerordentlichen Erschwernis die die Tätigkeit mit sich bringe, vier Arbeitsunfälle bei einem aktuellen Personalstand von 16 LKW-Lenkern gegeben.

Vergleiche man die neben der Fahrtätigkeit ausgeübte Tätigkeit der LKW-Fahrer mit den in der VO über besonders belastende Berufstätigkeiten (BGBL. II Nr. 104/2006) angeführten Tätigkeiten die als körperliche Schwerarbeit qualifiziert würden, so könnten die Tätigkeiten der LKW Fahrer mit der Tätigkeit von Warenzustellern im Bereich Elektrogeräte, Maschinen und Möbeln bzw. Verladern verglichen werden. Die Liste der Tätigkeiten nach dieser Verordnung enthalte Berufsbilder, bei denen im allgemeinen angenommen werden könne, dass körperliche Schwerarbeit vorliege. In dieser Liste seien nicht alle denkmöglichen Berufsbilder enthalten, vor allem auch keine näheren Tätigkeitsbeschreibungen. Da jedoch

Tätigkeiten bzw. Berufsbilder enthalten seien, die im Wesentlichen mit der Tätigkeit der LKW-Fahrer der BW vergleichbar seien stelle auch dies ein wesentliches Indiz dafür dar, dass diese erhebliche Erschwernis vorliege.

Weiters zitierte die BW einen Erlass über die begünstigte Besteuerung von Erschwerniszulagen (AÖF 1949/260) sowie die Judikatur des VwGH zu Kraftfahrern bzw. ähnlichen Tätigkeiten für die eine Steuerbefreiung zuerkannt worden sei.

Wenn seitens der Lohnsteuerprüfung angemerkt worden sei, dass detaillierte Arbeitsaufzeichnungen nicht vorgelegt worden seien, aus denen der Umfang der Arbeiten ersichtlich sei, die unter einer wesentlichen Erschwernis durchgeführt worden seien, sondern lediglich Kopien von einzelnen Tachoscheiben, aus denen jedoch die durchgeführten Arbeiten nicht hervorgingen, so müsse darauf hingewiesen werden, dass das Vorliegen der Voraussetzungen einer überwiegenden außerordentlichen Erschwernis nicht nur auf Basis detaillierter Grundaufzeichnungen möglich sein müsse. Vielmehr müsse ein Nachweis auch auf andere Art und Weise möglich sein. Es sei dem Prüfer wiederholt angeboten worden, zum Nachweis für das Vorhandensein einer außerordentlichen Erschwernis einen Kraftfahrer einen Tag lang auf seinen Fahrten zu begleiten oder wenigstens am Firmengelände die Beladungsvorgänge zu besichtigen. Bei einem derartigen Lokalaugenschein wäre die außerordentliche Erschwernis offensichtlich geworden; ein Lokalaugenschein sei vom Lohnsteuerprüfer jedoch nicht wahrgenommen worden. Überdies sei dem Finanzamt mit Schreiben vom 16. 2. 2007 als Nachweis für das zeitliche Überwiegen der unter erschweren Bedingungen erbrachten Arbeitsleistungen eine repräsentative Stichprobenauswertung über die Be- und Entladezeiten im Verhältnis zu den Gesamtarbeitszeiten in den Jahren 2004, 2005 und 2006 vorgelegt worden. Diese Auswertung hätte bei einer detaillierten Analyse durch das Finanzamt vollständig überprüft werden können, dies sei jedoch unterblieben. Außerdem sei die vorgelegte Auswertung noch um Stichproben aus dem Zeitraum Februar 2007 ergänzt worden. Aus diesen Auswertungen ergebe sich eindeutig, dass die LKW-Fahrer bezogen auf ihre Gesamtarbeitszeit überwiegend Arbeiten ausgeübt hätten, die unter einer außerordentlichen Erschwernis fielen.

Ergänzend ist anzumerken, dass diese Stichprobenauswertungen für jedes Jahr andere LKW-Fahrer betrafen, die Arbeitszeiten von jeweils mehreren LKW-Lenkern umfassten und verschiedene Tage betrafen. Den Auswertungen ist zu entnehmen, dass Fahrzeiten mit Ausnahme eines Tages im Jahr 2004 und 2005 jeweils unter 50% der Gesamtarbeitszeiten der Kraftfahrer gelegen sind, die restlichen Zeiten, die im Einzelfall bis zu 2/3 der aufgezeichneten Zeiten umfassten, wurden von der BW den Entladezeiten zugewiesen. Festzuhalten ist dazu, dass diese Aufzeichnungen keine Ausführungen über Ruhezeiten oder

sonstige Arbeiten und die dafür aufgewendeten Zeiten enthalten (zB der LKW- und Kranwartung), die nach dem Vorbringen BW von den LKW Lenkern im Rahmen ihrer Tätigkeit zu erbringen sind.

In der Folge erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung in der die Berufung der BW als unbegründet abgewiesen wurde. Zur Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen an, dass die Frage der außerordentlichen Erschwernis nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen sei, mit denen diese Erschwernis verbunden sei. Vielmehr sei bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes zu prüfen, ob sie überwiegend eine außerordentliche Erschwernis bewirkten.

Eine Steuerbegünstigung könne nur dann gewährt werden, wenn die Arbeiten, für die die Erschwerniszulage gewährt werde gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen mit ganz wesentlichen Erschwernissen verbunden seien. Dieser Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen habe nur im Rahmen der jeweiligen Berufssparte zu erfolgen. Die von der BW vorgelegte Arbeitsplatzbeschreibung der Kraftwagenlenker, welche eine 15%ige Erschwerniszulage erhalten hätten, beinhaltete die Punkte LKW-Instandhaltung, Vorbereitung der Beladung, Beladung des LKW, Sicherung der Ladung, Trockenhalten der Ladung, Entladung des LKW sowie permanente Gefahr beim Auf- und Abladen für Leben, Gesundheit und Sicherheit der Kraftfahrer. Diese geschilderten Tätigkeiten stellten nach Auffassung des Finanzamtes in den überwiegenden Punkten keine außerordentliche Erschwernis zur Tätigkeit eines allgemeinen LKW-Berufskraftfahrers dar. Lediglich das angeführte Schmieren des Kranes und der beweglichen Teile dürften im Vergleich zur allgemeinen Berufssparte eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Jeder LKW-Fahrer sei, wie im Berufungsschreiben angeführt, neben der Fahrtätigkeit für eine fachgerechte und sichere Beladung des LKW zuständig. Dies unterscheide sich daher nicht wesentlich von den Arbeitsbedingungen anderer Kraftwagenlenker. Möglicherweise liege eine gewisse Erschwernis durch die öfter bedingten Entladungen des LKWs vor, dies könne jedoch selbst bei größeren bzw. schwereren Mengen der anzunehmenden Kranentladung nicht als außerordentliche Erschwernis gesehen werden da dies durch Bedienung des Kranes erfolge.

Der Behörde müsse nachgewiesen werden um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe. Wenn der Abgabepflichtige es verabsäume, die nach der Rechtsprechung erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, sei die Abgabenbehörde nicht gehalten von sich aus Ermittlungen anzustellen. Dazu hätten über eine längere Zeit Aufzeichnungen geführt werden müssen, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und die Tatsache ergeben müsse, dass die Arbeit überwiegend unter Umständen erfolgt sei, die eine außerordentliche Erschwernis darstellten. Dabei sei dies nur ein Beweismittel, das einer Würdigung unterliege.

Wenn die BW nun stichprobenartige Auswertungen von Tachoscheiben vorlege, die das Verhältnis der Be- und Entladezeiten im Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit belegen sollten, so könnten diese Auswertungen der Tachoscheiben keine geeigneten Aufzeichnungen darstellen, die eine Glaubhaftmachung des Vorliegens einer überwiegenden außerordentlichen Erschwernis nach sich ziehen würden. Eine Beurteilung der außerordentlichen Erschwernis sei schon aus diesem Grund nicht möglich. Hinsichtlich des angebotenen Lokalaugenscheines sei anzuführen, dass ein solcher für den Nachweis über das Vorhandensein einer außerordentlichen Erschwernis in den Prüfungsjahren sicherlich nicht geeignet gewesen wäre, da anhand eines einzelnen Tages schwerlich ein Rückschluss über die tatsächlichen Verhältnisse in den angeführten Jahren gezogen werden könnte.

Darauf beantragte die BW durch ihre ausgewiesene Vertreterin binnen offener Frist die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und führte dazu in Ergänzung ihres bisherigen Vorbringens aus, dass sich die Arbeitsbedingungen und Arbeitsverhältnisse in der Zwischenzeit nicht geändert hätten weswegen ein Ortsaugenschein auch jetzt noch möglich sei, wobei die Auswahl der Überprüfung ohnedies dem Finanzamt zugestanden wäre.

Weiters wies die BW darauf hin, dass bei der zuvor durchgeführten Lohnsteuerprüfung die Frage der Steuerfreiheit der Erschwerniszulage bei Lagerarbeitern diskutiert worden sei und in weiterer Folge in einem Rechtsmittelverfahren (für die BW positiv) geklärt worden sei. Die LKW-Kraftfahrer seien in diesem Prüfungszeitraum nicht beanstandet worden.

Zum Nachweis der erhöhten Gefährdung lege die BW ein Gutachten der Arbeitsmedizinerin Dr. A vor, die diese Gefährdung bestätige und als langjährige Betreuerin der betreffenden Kraftfahrer das Vorliegen einer außerordentlichen Erschwernis am besten beurteilen könne.

In weiter Folge wurde bei der BW eine weitere Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über die Zeiträume 2006 bis 2008 durchgeführt, wobei unter anderem wiederum neben anderen im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Feststellungen, die zu Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag führten die Steuerfreiheit der zuvor beschriebenen Erschwerniszulagen für LKW-Fahrer vom Finanzamt wiederum nicht anerkannt wurde. Die Begründung entsprach der Begründung des Finanzamtes im Verfahren betreffend die Lohnabgaben der Jahre 2004 und 2005, gleiches galt für die darauf erhobene Berufung der BW.

Das Finanzamt legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

In weiterer Folge wurde von Seiten des Referenten dieses Berufungsverfahrens ein Erörterungstermin durchgeführt, bei dem ein Ortsaugenschein vorgenommen wurde, um dem Beweisangebot der BW in Bezug auf die Tätigkeit der LKW-Fahrer beim Be- und Entladen der Fahrzeuge nachzukommen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Vor dem Eingehen in die Sache darf im gegenständlichen Verfahren Folgendes ausgeführt werden:

Es ist dem FA zwar darin zuzustimmen, dass es zur Anerkennung der begünstigten steuerlichen Behandlung der im Verfahren strittigen Erschwerniszulagen grundsätzlich Aufgabe des Steuerpflichtigen ist, Beweise oder Glaubhaftmachungen beizubringen, um die begünstigte Behandlung zu unterlegen und derartige (Grund)Aufzeichnungen von der BW nicht geführt worden sind. Es erscheint jedoch verständlich, dass bei gleichbleibenden betrieblichen Abläufen derartige Aufzeichnungen nicht (mehr) geführt werden, wenn die Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen der LKW Lenker bei mehreren zuvor erfolgten Prüfungen der lohnabhängigen Abgaben nicht thematisiert wurde. Liegen keine nachprüfbareren Grundaufzeichnungen aus dieser Zeit vor, so bedarf es einer weitergehenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen im weiteren Verfahren, die auch das Anbieten eines Ortsaugenscheines umfassen kann. (in diesem Sinne wohl Doralt, EStG, § 68 Tz. 18)

Diesen Verpflichtungen hat die BW im erstinstanzlichen Verfahren und im Rechtsmittelverfahren entsprochen bzw. zu entsprechen versucht. Die BW hat bereits im Prüfungsverfahren über Auftrag des FA Beweismittel vorgelegt um die begünstigte Behandlung der Erschwerniszulagen zu untermauern und hat bereits damals und nun auch im Rechtsmittelverfahren wiederholt weitere Beweise dazu angeboten. Die im Prüfungsverfahren vorgelegten Beweismittel wurden jedoch - soweit aus den Akten nachvollziehbar - nicht überprüft, sondern pauschal als untauglich gewürdigt. Eine Begründung dazu lässt sich aus den Akten nicht erkennen.

Weitere Beweisangebote der BW, insbesondere das Angebot einer Ortsaugenscheines wurden vom FA nicht angenommen, sie wurden vielmehr bereits vorweg als untauglich qualifiziert, da den Ergebnissen eines Tages die Aussagekraft abgesprochen wurde. Wenn dem FA auch grundsätzlich darin zuzustimmen ist, dass jegliche stichprobenartige Überprüfung Abweichungen zum Gesamtbild ergeben kann, so stellen derartige Sachverhaltsermittlungen doch Beweismittel dar, deren grundsätzliche Tauglichkeit und Bedeutung für das Verfahren erst nach Durchführung der Ermittlungen beurteilt werden kann. Zudem darf festgehalten

werden, dass es in der Natur von nachträglich durchgeführten Prüfungshandlungen liegt, dass sich die Verhältnisse des Prüfungszeitraumes nur durch logische Schlussfolgerungen bzw. Rückgriff auf allgemeine Beweisregeln ergeben können. Auch das erfordert aber zunächst die Aufnahme von Beweisen um anhand der Ergebnisse den Sachverhalt beurteilen zu können.

Damit sind bereits im Prüfungsverfahren notwendige Ermittlungen des FA unterblieben, deren Durchführung im Zuge des zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahrens nachzuholen war, soweit dies im Nachhinein noch sinnvoll erschienen ist und soweit das Vorbringen der BW nicht ohnedies bereits der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht.

Für seine Entscheidung nimmt der UFS daher aufgrund der Aktenlage, des Vorbringens der Parteien und der Ergebnisse des durchgeführten Erörterungstermins nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen an und legt diesen seiner Beurteilung zu Grunde. Dabei muss festgehalten werden, dass nach den Ausführungen der BW die Verhältnisse im Jahr 2012 gegenüber den Verhältnissen im Prüfungszeitraum unverändert seien. Dies hat sich beim Vergleich des Vorbringens der BW im Rechtsmittelverfahren und den Ergebnissen des Ortsaugenscheins nach Sicht des UFS bestätigt.

Die im Prüfungszeitraum Werkverkehr eingesetzten LKW Lenker der BW erhielten neben dem Grundlohn eine 15% ige Erschwerniszulage aufgrund kollektivvertraglicher Bestimmungen ausbezahlt. Der Arbeitsablauf ist dabei für alle in Frage stehenden LKW-Lenker vergleichbar.

Diese Umstände sind aufgrund der Ergebnisse des bisherigen Verfahrens nicht strittig.

Die BW liefert ihre Waren mit Sattelzügen bis zu 40 Tonnen bzw. mit schweren LKW's aus. Diese Fahrzeuge sind mit einem mobilen Kran ausgestattet, die Ladeflächen der Kraftwagenzüge sind offen.

Die Beladung mit neuer Ware erfolgt entweder am Vorabend, wobei der Fahrer dann das Fahrzeug bis zu seinem Wohnort "mitnimmt" wenn dieser auf seiner Tour liegen sollte, ansonsten wird das Fahrzeug teilweise auch vor der Tour in der Früh ab 6.00 Uhr beladen. Die Beladung erfolgt durch Hallenkräne, die Ladung ist dann vom jeweiligen Lenker zu verstauen und zu sichern. Bei kleineren Stücken erfolgt auch eine manuelle Beladung durch den Lenker in der Regel unter Verwendung des LKW-Krans. Geladen werden unterschiedliche Waren von Blechen mit mehreren hundert Kilogramm je Stück, deren genaue Lage zum Teil händisch zu justieren ist, bis zu Stahltraversen, die mehrere Tonnen wiegen. Diese hängen an schweren Ketten, die vom Fahrer nach der Beladung am LKW händisch auszuhängen und allenfalls zu verstauen sind.

Die Fahrer sind dabei verpflichtet die Bleche abzudecken (mit Planen zuzudecken) damit diese bei den Kunden weiterverarbeitet werden können. Die geladenen Bleche sind gefettet und geölt um ein Anrosten zu vermeiden.

Die einzelnen Ladungsteile sind zB durch Unterlagshölzer zu trennen, die händisch eingeschoben werden müssen und durch Spanngurte gesichert werden müssen. Diese Hilfsmaterialien für die Beladung hat der Lenker zu besorgen. Größe und Gewicht dieser Hilfsmaterialien ergeben sich aus dem Gewicht der Ladung.

Die Notwendigkeit des mehrmaligen Umladens während einer Tour kann gegeben sein, da die Ladung nicht immer der Tourliste entsprechen kann. Damit können auch die Unterlagshölzer wiederum neu zu schichten sein, um die Ware während der Tour neu zu laden und wiederum zu sichern. So sind beispielsweise Bleche immer ganz unten zu laden und jeweils zu sichern.

Entladungen erfolgen jeweils durch den Fahrer, wobei der mobile Kran verwendet wird, die Ladung ist dabei aber händisch mit schweren Ketten einzuhängen und für die Abladung vorzubereiten bzw. sind die Blechpakete mit Brechgabeln vom LKW zu heben.

Diese Darstellung entspricht dem Vorbringen der BW im bisherigen Verfahren und ist als Ergebnis des Ortsaugenscheines bei der BW nach diesem Termin als Sachverhalt auch vom FA nicht mehr in Zweifel gezogen worden.

Der LKW Lenker hat von den Fahrzeiten her eine vorgeschriebene Pause nach 4 1/2 Stunden. Dies ergibt sich auch aus den Auswertungen der Tachoscheiben und ist dort nachvollziehbar.

Die LKW Fahrer müssen weiters die Ladung trocken halten, diese bei nasmem Wetter manuell zu planen und die nassen Planen immer wieder zum Trocknen aufhängen. Sie haben kleinere Mengen händisch abzuladen. Dann muss das Material vom Fahrer ins Lager bzw. in die Werkstätte getragen werden. Bei ca. 75 % der Kunden wird nicht mittels Hallenkran sondern vom Fahrer abgeladen. Zudem hat der Fahrer ständig die seitlichen Bordwände manuell zu öffnen und zu schließen. Es sind dabei laufend hohe Gewichte zu transportieren (Ladegut und Zubehör wie z.B. Ketten, Hölzer, Planen usw.) die Arbeiten sind zumeist im Freien und bei jeder Witterung durchzuführen. Die Anzahl der Abladestellen erreicht bis zu 20 am Tag. Das Auf- und Abladen bedeutet eine permanente Gefahr für Leben, Gesundheit und Sicherheit der Kraftfahrer.

Dies entspricht dem Vorbringen der BW im bisherigen Verfahren. Es ist glaubhaft und nachvollziehbar, dass derartige Tätigkeiten auf Grund des geschilderten Arbeitsablaufes und der beim Ortsaugenschein ersichtlichen Organisation der BW für die Fahrer anfallen, da die Kunden im Regelfall – wie von der BW bereits mehrfach vorgebracht – von kleineren

Schlossereien bis hin zu Großbaustellen reichen. Es ist logisch nachvollziehbar, dass derartige Kunden häufig die für derart schwere Materialien erforderliche Infrastruktur nicht besitzen und somit nicht nur die Beladung, sondern auch die Entladung in einem Gutteil der Fälle vom LKW-Lenker selbst durchzuführen ist und diese aufgrund der fehlenden Infrastruktur bei den Kunden ein erhöhtes Verletzungsrisiko birgt.

Die LKW Lenker der BW haben die offenen Ladeflächen der Kraftwagenzüge im Winter von Eis und Schnee zu befreien. Sie haben unabhängig von der Witterung die Entladung der Fahrzeuge im Freien durchzuführen und haben keine Gelegenheit zwischendurch die Kleidung zu wechseln.

Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der BW im Rechtsmittelverfahren. Dieser Arbeitsablauf erscheint hinsichtlich des Zeitablaufes auf Grund der vorgelegten Tachoscheiben logisch.

Sie haben neben der Fahrtätigkeit die Verantwortlichkeit für die fachgerechte und sichere Beladung und einfache Reinigungs- und Unterhaltsarbeiten am Fahrzeug. Sie haben die Instandhaltung des LKW selbst durchzuführen und unter anderem den Kran und die beweglichen Teile zu schmieren, das Fahrzeug zu pflegen, und manuell zu waschen, ebenso die Schneeketten zu montieren.

Dabei handelt es sich um Nebentätigkeiten, die nach der Lebenserfahrung beim Großteil aller LKW-Fahrer anfallen und von der BW im Rechtsmittelverfahren dargestellt wurden, wobei deren Durchführung durch die Lenker auch vom FA im bisherigen Verfahren nicht in Zweifel gezogen wurde.

Zusammengefasst ist aus Sicht des UFS festzuhalten, dass die von der BW im Werksverkehr eingesetzten LKW Lenker bereits in den durch Tachoscheiben nachvollziehbaren Zeiten überwiegend Tätigkeiten ausführen, die im Be- und Entladen der transportierten Ware bestehen, wobei die Beladungen, die zum größten Teil außerhalb der aufgezeichneten Lenkzeiten erfolgen, den Zeitanteil dieser Tätigkeiten noch weiter erhöhen.

Dafür sprechen nicht nur die stichprobenmäßig vorgelegten Tachoscheiben des Prüfungszeitraumes, sondern auch die Aufzeichnungen, die anlässlich des Ortsaugenscheines vorgelegt wurden und der beschriebene Ablauf beim Ortsaugenschein selbst. Dass diese Stichproben eine hohe Wahrscheinlichkeit für sich haben, allgemein gültig zu sein ergibt sich auch aus dem in der Berufung dargestellten Ablauf der Fahrten der Lenker und der Anzahl der Entladestellen.

Derartige Tätigkeiten mit großen Metallteilen, die mindestens mehrere hundert Kilo schwer sind, stellen aufgrund der beschriebenen bzw. der sich beim Ortsaugenschein darstellenden

Gegebenheiten im Unternehmen der BW erhebliche Arbeiterschwernisse im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eines LKW-Lenkers dar.

Zu den Zeiten, die für das Be- und Entladen der Fahrzeuge bei jeder Witterung überwiegend im Freien aufgewendet werden müssen, kommen auch noch jene Zeiten, die regelmäßig für die Wartung der LKW's aufgewendet werden müssen, die ebenfalls eine Erschwernis zu normalen Arbeitsbedingungen darstellen.

Letztere Tätigkeiten mögen für sich allein genommen nur von untergeordneter Bedeutung sein, sie stellen aber ebenso eine im § 68 EStG umschriebene Arbeiterschwernis dar, weswegen der UFS insgesamt zum Schluss gelangt, dass jene Tätigkeiten der LKW Lenker der BW, die eine wesentliche Arbeiterschwernis darstellen den überwiegenden Teil der Arbeitszeit beanspruchen.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen, dass § 68 Abs 1 und Abs 5 EStG wie folgt lauten:

(1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

(5) Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen 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

- 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, BGBl. 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.

Die zitierte Bestimmung ist nach dem Schrifttum (vgl. ÖStZ 1988, S 295) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen.

Die erste Voraussetzung ist funktioneller Art. Sie ist erfüllt, wenn eine Zulage neben dem Grundlohn gewährt wird. Daraus ist zum einen abzuleiten, dass Zulagen nicht auf Kosten einer unzulässigen Kürzung des Grundlohnes gehen dürfen. Zum anderen bedeutet es, dass es unzulässig wäre, Zulagen lediglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist formeller Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden. Dies setzt den Abschluss einer Betriebsvereinbarung voraus, in der Einigung über die Zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt wurde.

Zusätzlich zu den beiden erstgenannten Voraussetzungen ist für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer dritten, der so genannten materiellen Voraussetzung erforderlich. Der Arbeitnehmer muss auch tatsächlich Tätigkeiten verrichten, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen. Um das Vorliegen dieser dritten Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Für die steuerliche Anerkennung von Zuschlagspauschalien ist darüber hinaus anhand von Aufzeichnungen über die tatsächlich unter zuschlagswürdigen Umständen verrichteten Arbeitsstunden die gerechtfertigte Höhe der Pauschalien nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen und auch das Überwiegen solcher Arbeitszeiten darzustellen.

Dabei ist - bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten - zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr führen (vgl. VwGH 30.1.1991, 90/13/0102). Die Frage einer außerordentlichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie überwiegend (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird) eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken. Die Möglichkeit der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066). (UFS; RV/0261-F/05)

Die Parteien des Verfahrens sind sich darüber einig, dass die oben angeführte funktionelle Voraussetzung vorliegt, da die Zulage neben dem Grundlohn gewährt wird. Ebenso ist nicht strittig, dass alle Arbeitnehmer, die als LKW Fahrer im Werksverkehr eingesetzt werden, diese Zulage aufgrund des Vorliegens einer kollektivvertraglichen Regelung erhalten, weswegen auch das Vorliegen der oben angeführten formellen Voraussetzung nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen, ob die LKW-Fahrer der BW bei ihrer Tätigkeit derartigen im EStG angeführten Erschwernissen unterliegen, was vom FA im Erstbescheid und in der Berufungsvorentscheidung verneint wurde. Da die Erschwerniszulagen pauschal und nicht für einzelne Tätigkeiten der LKW-Fahrer ausbezahlt werden, ist darüber hinaus zu untersuchen, ob erschwerte Arbeitsbedingungen überwiegen.

Das FA sieht zum einen in den Tätigkeiten der LKW-Fahrer grundsätzlich keine Erschwernis und verkennt nach den obigen Darstellungen bereits damit den zu beurteilenden Sachverhalt.

Der UFS hat aufgrund der oben angeführten Ergebnisse des Beweisverfahrens keine Bedenken die oben geschilderten Tätigkeiten der LKW-Fahrer der BW im Werkverkehr sowohl hinsichtlich der Beladung der LKW's als auch hinsichtlich der Entladung bei der Auslieferung an Kunden als wesentliche Arbeitserschwernis anzusehen. Diese Be- und Entladungen stellen bereits aufgrund der Gewichte der Ladungen eine erhebliche Erschwernis zu normalen Arbeitsbedingungen dar, die durch die Verwendung technischer Hilfsmittel wie des LKW-Krans nicht beseitigt wird. Dies ergibt sich schon daraus, dass das Abladen mit dem Kran wiederum die Verwendung schwergewichtiger Ketten erfordert, die manuell bedient werden müssen und wird durch die weiteren, von außen einwirkenden Faktoren wie Nässe und Schmutz weiter verstärkt.

Insoweit deckt sich die Tätigkeit der Lenker mit der Tätigkeit der Lagerarbeiter der BW, deren Erschwerniszulage vom FA anerkannt wurde.

Doch auch hinsichtlich der oben beschriebenen Nebentätigkeiten in der Vorbereitung bzw. der Wartung der Fahrzeuge und des mobilen Krans geht der UFS davon aus, dass es sich dabei um Tätigkeiten handelt, die eine wesentliche Arbeitserschwernis im Sinne des § 68 EStG darstellen.

Wie oben dargestellt, ergibt sich aus den Darstellungen des Unternehmens und den vor-gelegten Unterlagen auch, dass deren LKW-Lenker im Gegensatz zu LKW-Lenkern im Fernverkehr auch überwiegend unter derartigen erschwerten Arbeitsbedingungen arbeiten, sodass der UFS keine Bedenken hat, dieses Überwiegen auch für den gesamten Prüfungs-zeitraum als gegeben anzusehen, weswegen die gewährten Erschwerniszulagen als steuerbegünstigt im Sinne des § 68 EStG anzusehen sind.

Salzburg, am 23. November 2012