

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.01.2014

Geschäftszahl

2011/15/0040

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der SAG in S, vertreten durch die Dr. Hock Treuhand- und Wirtschaftsberatungs-Ges.m.b.H., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1220 Wien, Wagramerstraße 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 4. Jänner 2011, Zl. RV/0450- L/08, betreffend u.a. Lohnsteuer 2004 bis 2006, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist ein Großunternehmen aus dem Bereich des Lebensmitteleinzelhandels.

Anlässlich einer für den Zeitraum 2004 bis 2006 durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte die Prüferin fest, die Beschwerdeführerin habe ab dem Jahr 2004 auf Grund einer Betriebsvereinbarung den in ihren zentralen Warenlagern im Bereich der Kommissionierung tätigen Lagerarbeitern eine Erschwerniszulage von 0,60 EUR (später 0,63 EUR) je Stunde steuerfrei ausbezahlt. Seit der Auszahlung der Erschwerniszulage sei aber die früher pro Arbeitsstunde gewährte Leistungsprämie im selben Ausmaß gekürzt worden. Die Beschwerdeführerin begründe das Vorliegen einer steuerfreien Erschwerniszulage iSd § 68 EStG 1988 damit, dass ihre Arbeiter im Rahmen der Warenkommissionierung große Warenmengen (in Summe damit auch hohe Gesamtgewichte) bewegen bzw. heben müssten. Die einzelnen Waren, die zu kommissionieren seien, seien in üblichen Haushaltsmengen abgepackt. Die Summe des insgesamt je Arbeitnehmer bewegten Warengewichts sei aber nicht unbeachtlich, sodass diese Arbeitstätigkeiten nach Einschätzung der Beschwerdeführerin unter Bedingungen durchzuführen seien, die eine außerordentliche Erschwernis darstellten.

Nach Ansicht der Prüferin stelle das Heben bzw. Tragen der aus den Regalen in den zentralen Warenlagern entnommenen Waren keine besondere Erschwernis dar, selbst wenn im Laufe eines achtstündigen bzw. mehrstündigen Arbeitstages in Summe erhebliche Mengen an Gewicht zu heben bzw. zu verladen seien. Es handle sich vielmehr um allgemein übliche Arbeitsbedingungen für die im Bereich des Lebensmittelhandels mit der Kommissionierung bzw. Anlieferung und Auslieferung von Waren betrauten Arbeitnehmer. Diese Arbeiten würden sich nicht von den üblichen Arbeitsbedingungen der jeweiligen Berufssparte unterscheiden. 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 Kommissionierungstätigkeiten insgesamt erhebliche Warenmengen mit nicht unbeträchtlichem Gewicht bewegt würden. Dass allgemein übliche Arbeitsbedingungen vorlägen, werde noch dadurch untermauert, dass den Arbeitern zusätzlich zum Stundenlohn Leistungsprämien gewährt worden seien, die sich nach der Menge der kommissionierten Waren richteten. Es sei dadurch ein Anreiz für die Erbringung höherer Arbeitsleistungen geschaffen worden. Die materiell-rechtliche Voraussetzung, dass bei der Verrichtung der Kommissionierungsarbeiten eine erhebliche Arbeitserschwernis vorliege, sei somit nicht gegeben. Die Erschwerniszulagen seien daher nicht steuerfrei.

Es fehle aber auch eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen. Es lägen nämlich keine Zulagen "neben dem Grundlohn" vor. Als Grundlohn seien in der Vergangenheit der Stundenlohn

und eine Leistungsprämie bezahlt worden. Da die Leistungsprämie mit Einführung der Erschwerniszulagen entsprechend gekürzt worden sei, könnten die Erschwerniszulagen nicht als zusätzlich zur bisher gewährten Gesamtentlohnung gezahlt angesehen werden.

Gegen den aufgrund der Prüfung ergangenen Lohnsteuer-Haftungsbescheid brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein. Die Erschwerniszulage sei den Kommissionierern in den zentralen Warenlagern (Trockensortimentbereich und Obst- und Gemüsebereich) auf Grund einer innerbetrieblichen Vereinbarung vom Juli 2004 ausbezahlt worden. In den Kalenderjahren 2004 und 2005 habe die Zulage 0,60 EUR pro Kommissionierungsstunde betragen, im Kalenderjahr 2006 hingegen 0,63 EUR.

Die Erschwerniszulage sei den Kommissionierern zusätzlich zum Grundlohn gewährt worden und erfülle damit die Voraussetzung einer "Zulage". Nach Ansicht der Beschwerdeführerin stehe es aber dem Arbeitgeber frei, das Entlohnungssystem abzuändern. Die Erschwerniszulage sei daher eine zusätzliche Zahlung neben dem Grundlohn.

Voraussetzung der Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen sei, dass sich die Arbeitsbedingungen des Personenkreises, der eine Zulage erhalte, von den üblichen Arbeitsbedingungen innerhalb der jeweiligen Berufssparte erheblich unterscheiden. Auf Grund der unterschiedlichen Bestellmengen der einzelnen Lebensmittelmärkte der Beschwerdeführerin sei eine palettenweise Kommissionierung nicht möglich. Damit sei 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, und da die Auslieferung der Waren an die einzelnen Märkte nicht in den vorgesehenen Verpackungseinheiten erfolgen könne, müssten sämtliche Produkte händisch auf den zur Auslieferung kommenden Paletten gestapelt werden. Es komme daher zu einer durchschnittlichen manuellen Bewegung von Waren im Gewicht von insgesamt ca. 13 Tonnen pro Tag. Das sei nur durch die überdurchschnittliche, körperliche Belastung der Mitarbeiter möglich. Für die Lagerarbeiter im Lebensmittelhandel sei daher eine höhere Erschwernis gegeben als bei der Berufssparte der Lagerarbeiter im Allgemeinen.

In einer Berufungsergänzung brachte die Beschwerdeführerin u. a. vor, es stehe eine Verordnung zum Schutz der Arbeitnehmer bei der manuellen Handhabung von Lasten in Aussicht. Nach dieser geplanten Verordnung dürften Arbeitnehmer je Tag 13 Tonnen bewegen, wenn die Arbeitshaltung die Gewichtung 1 (nach der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Skizze) habe. Bei anderen Haltungen sei dieses Maximalgewicht durch die jeweilige Gewichtung zu dividieren. Dabei stellten sich die Arbeitshaltungen wie folgt dar:

Die Arbeitshaltung eines Kommissionierers falle nach Ansicht der Beschwerdeführerin unter Haltung 3, sodass die maximale Tageslast 4.300 kg (13.000 kg/3) betragen solle. Tatsächlich würden jedoch die Kommissionierer im Trockensortimentsbereich der Beschwerdeführerin täglich ca. 13 Tonnen manuell bewegen.

Die belangte Behörde stellte ergänzende Erhebungen an. Sodann wies sie mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet ab.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, die belangte Behörde halte folgenden Sachverhalt für erwiesen:

Die Beschwerdeführerin habe Erschwerniszulage an jene Dienstnehmer gezahlt, die in der Warenkommissionierung im Zentrallager A und im Lager B eingesetzt seien, und zwar unabhängig davon, ob sie vollzeit- oder teilzeitbeschäftigt seien. Aufgabe der Warenkommissionierer sei es, die von den einzelnen Lebensmittelmärkten bestellten Waren für die Auslieferung zusammenzustellen und diese Waren händisch auf die zur Auslieferung kommenden Paletten oder Container zu stapeln. Für die Tätigkeit gebe es keine speziellen Hilfsmittel. Lediglich im Zentrallager A würden bei der Arbeitsstation 1 die befüllten Kisten auf Förderbändern bewegt und müssten daher nicht gehoben werden. Bei der Arbeitsstation 2 im Zentrallager A bewege sich der Kommissionierer auf einem Greifwagen im Hochlager, sammle so die bestellten Waren und befülle händisch die Paletten auf seinem Wagen. Das Gewicht der Waren, die manuell bewegt werden müssten, sei je nach Arbeitsplatz verschieden. Bei einem Arbeitsplatz im Lager B betrage das durchschnittliche Gewicht einer zu bewegendenden Großverbrauchseinheit 10 bis 15 kg, im Frischdienst durchschnittlich 10 kg; dabei würden durchschnittlich 180 Einheiten pro Stunde je Arbeitnehmer bewegt. Bei einem Arbeitsplatz des allgemeinen Kommissionierungslagers im Zentrallager A betrage das durchschnittliche Gewicht je Großverbrauchseinheit 6 kg, das Höchstgewicht einer Einheit ca. 15 kg. Hier würden von einem Arbeitnehmer durchschnittlich 450 Einheiten je Stunde bewegt. In dieser Anzahl der zu bewegendenden Einheiten sei allerdings eine Vielzahl von Verbrauchseinheiten mit geringerem Gewicht enthalten. In diesem allgemeinen Kommissionierungslager würden ausschließlich Frauen (im Dreischichtbetrieb) beschäftigt. Im Zentrallager A seien in einem Hochlager die schwereren Artikel (ca. 1000 Artikel) gelagert. In diesem Arbeitsbereich würden die ausschließlich männlichen Arbeitnehmer mit einem Wagen ("Greifwagen") fahren und die bestellten Waren sammeln. Das Höchstgewicht je Verpackungseinheit betrage in diesem Bereich ca. 18 kg, wobei durchschnittlich 160 Einheiten je Stunde und Arbeitnehmer kommissioniert würden. Am Arbeitsplatz "Zentrallager A Umpackplatz" würden die von Lieferanten angelieferten Waren von den Paletten in Kisten gepackt. Das durchschnittliche Gewicht je Großverpackungseinheit betrage 6 kg, wobei ungefähr 750 Einheiten je Stunde und Arbeitnehmer bewegt würden. An diesem Arbeitsplatz würden die Waren nicht gehoben, sondern von Paletten in Kisten gegeben,

welche sich auf einem Förderband bewegten. Diese Kisten würden in der Folge im allgemeinen Kommissionierungslager weiter befüllt.

Aufgrund einer Betriebsbesichtigung habe sich ergeben, dass die Arbeitshaltung der Kommissionierer zum überwiegenden Teil unter Haltung 1 und 2 (is der oben dargestellten Skizze) falle; nur in wenigen Ausnahmefällen falle die Arbeitshaltung unter Haltung 3.

Von den Kommissionierern müssten an einem Arbeitstag Waren von insgesamt erheblichem Gewicht bewegt werden. Bei einer Durchschnittsbetrachtung werde die von der Beschwerdeführerin in der Berufung angeführte Größenordnung als realistisch angesehen.

Es gebe im Bereich des Arbeitnehmerschutzgesetzes keine verbindliche Verordnung zum Schutz der Arbeitnehmer bei der manuellen Handhabung von Lasten. Die bisher bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Kontrollen der Einhaltung der Arbeitnehmerschutzbestimmungen hätten keine Beanstandungen, dass die Arbeitsplätze der Kommissionierer nicht den gültigen Arbeitnehmerschutzbestimmungen entsprächen, ergeben.

Bereits vor Juli 2004 habe die Beschwerdeführerin neben dem Stundenlohn auch eine Prämie zur Abgeltung der Besonderheiten der Tätigkeit eines Warenkommissionierers gewährt. Bei der Lohnsteuerprüfung sei die Auskunft gegeben worden, dass diese Prämie sich nach den bewegten Wareneinheiten je Stunden bzw. auch nach dem Gewicht und Volumen der Einheiten bemesse. Ab Juli 2004 sei eine innerbetriebliche Vereinbarung in der Form getroffen worden, dass diese Prämie um den Betrag von 0,60 EUR je Stunde (ab 1. Jänner 2006 sodann 0,63 EUR je Stunde) gekürzt und dieser Kürzungsbetrag von 0,60 EUR als steuerfreie Erschwerniszulage ausbezahlt werde. Der Arbeitgeber habe sich in dieser Betriebsvereinbarung das Recht vorbehalten, diese Regelung jederzeit teilweise oder zur Gänze aufzuheben oder anzupassen.

Bei diesem Sachverhalt ergebe sich in rechtlicher Hinsicht folgendes: Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 seien u. a. Erschwerniszulagen bis 360 EUR monatlich steuerfrei. Von Arbeiten unter außerordentlicher Erschwernis könne nur dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erwiesen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen seien. Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen müsse innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2000/15/0066).

Die Beschwerdeführerin begründe 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 überschritten. Sie könne aber nicht dartun, dass die gewährten Zulagen tatsächlich auf einer außerordentlichen Erschwernis iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 beruhten. Sie behaupte nicht, dass im Einzelnen besonders schwere Lasten manuell bewegt würden oder schwere Transportarbeiten (auch im Sinne des als Auslegungsbehelf tauglichen Erlasses des BMF vom 7. September 1949, AÖF 260/1949) vorlägen. Das durchschnittliche Gewicht der zu bewegenden Waren (Großverbrauchseinheiten) betrage im Lager B 10 bis 15 kg, im Zentrallager A 6 kg bzw. im Hochlager 18 kg, wobei im angeführten Hochlager technische Hebevorrichtungen ("Greifwagen") eingesetzt würden. Vor diesem Hintergrund stelle die Tätigkeit der in den Warenlagern tätigen Dienstnehmer der Beschwerdeführerin im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen von Lagerarbeitern keine außerordentliche Erschwernis dar. Denn nicht nur die Tätigkeit der Lagerarbeiter der Beschwerdeführerin, sondern die eines jeden Lagerarbeiters sei 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 erreichten, seien der Ausübung der Tätigkeit eines Lagerarbeiters immanent.

Die belangte Behörde verweise in diesem Zusammenhang auch auf die Regelungen im hier anzuwendenden Kollektivvertrag. Dieser sehe 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 müssten. Nach Einschätzung der Kollektivvertragspartner gebühre im Lebensmittelhandel nur für die Beschäftigung in Kühlräumen eine Erschwerniszulage (Kältezulage), nicht aber für Tätigkeiten in der Warenkommissionierung. Im Übrigen sei es nach § 64 Abs. 3 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz (ASchG) in Verbindung mit § 62 Allgemeine Arbeitnehmerschutzverordnung (AAV) Aufgabe der Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin, dafür zu sorgen, dass es bei den Arbeitnehmern nicht zu einer Gefährdung des Bewegungs- und Stützapparates komme oder solche Gefährdungen gering gehalten würden, indem sie geeignete Maßnahmen treffe.

Es sei somit die durch § 68 Abs. 5 EStG 1988 normierte Voraussetzung materieller Art für die Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen nicht erfüllt.

Im gegenständlichen Fall sei zudem auch die weitere Voraussetzung der Steuerfreiheit nach § 68 EStG 1988, dass nämlich die Zulage zusätzlich zu nicht begünstigtem Grundlohn gezahlt werde, nicht erfüllt. Bereits vor Juli 2004 sei den Arbeitnehmern neben dem Stundenlohn auch eine Prämie gewährt worden. Diese Prämie habe sich nicht an einer außerordentlichen Erschwernis der Arbeiten im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 orientiert. Von diesem nicht auf Erschwernisse beruhenden Gehaltsteil habe die Beschwerdeführerin ab Juli 2004 den hier strittigen Betrag von 0,60 bzw. 0,63 EUR pro Arbeitsstunde herausgerechnet und sodann unter

dem Titel "Erschwerniszulage" ausbezahlt. Die Beschwerdeführerin räume ein, dass der herausgerechnete Betrag auf ihrer subjektiven Einschätzung der "Gewichtskomponente" beruhe. Eine Differenzierung nach der Erschwernis der einzelnen Arbeiten sei nicht vorgenommen worden. Die dargestellte Vorgangsweise stelle eine Bezugsumwandlung dar, sodass nicht von einer zusätzlichen Zahlung neben dem Grundlohn gesprochen werden könne.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich im Recht auf Steuerfreiheit der ausbezahlten Erschwerniszulagen verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 sind

u. a. Erschwerniszulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei.

Erschwerniszulagen sind gemäß § 68 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 jene Teile des Arbeitslohnes, 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. Der nach dieser Bestimmung anzustellende Vergleich (zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen) muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte vorgenommen werden. Zur Ermöglichung des Vergleiches müssen von ihren Arbeitsbedingungen her vergleichbare Arbeitstätigkeiten zusammengefasst werden (vgl. *Doralt/Knörtzer*, EStG10, § 68 Tz 24;

Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 68, Tz 3.3 und das hg. Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0322).

Die Begünstigung für Erschwerniszulagen nach § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 setzt u.a. voraus, dass der Arbeitnehmer während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut ist, die eine außerordentliche Erschwernis darstellen (vgl. *Doralt/Knörtzer*, EStG10, § 68 Tz 12, und das hg. Erkenntnis vom 28. September 2011, 2007/13/0138).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, in ihren zentralen Lagern sei aufgrund der unterschiedlichen Bestellmengen ihrer Einzelhandelsgeschäfte eine palettenweise Kommissionierung nicht möglich. Daher seien technische Hilfsmittel, wie zB Stapler, nicht einsetzbar. Es müssten sämtliche Produkte händisch auf den zur Auslieferung kommenden Paletten gestapelt werden. Dabei komme es zu einer durchschnittlichen manuellen Bewegung von Waren von ca. 13 Tonnen pro Tag und Lagerarbeiter. Das sei nur durch die überdurchschnittliche körperliche Belastung der Mitarbeiter möglich bzw. durch ein Überschreiten einer Empfehlung zu arbeitsmedizinischen Grenzwerten. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin liege vielmehr eine außerordentliche Erschwernis iSd § 68 EStG 1988 vor, wenn das Bewegen der Lasten ein entsprechendes Ausmaß erreiche. Die Betriebsprüferin habe im Rahmen der Betriebsbesichtigung festgestellt, dass "von Kommissionierern an einem Arbeitstag Waren von insgesamt erheblichem Gewicht bewegt werden müssen. Bei Anstellung einer Durchschnittsbetrachtung (Anzahl der kommissionierten Waren je Arbeitstag und Vollarbeitskraft) wird die in der Berufung angeführte Größenordnung von ca. 13 Tonnen auch vom Finanzamt als realistisch angesehen." Diese Wortwahl der Prüferin bringe zum Ausdruck, dass die von den Dienstnehmern der Beschwerdeführerin bewegten Lasten außergewöhnlich groß sein müssten und somit eine außerordentliche Erschwernis vorliege. Zu Unrecht stelle die belagte Behörde darauf ab, dass "nicht im Einzelnen besonders schwere Lasten bewegt oder schwere Transportarbeiten durchgeführt werden müssen". Gerade durch die zunehmende Modernisierung könne wohl nicht mehr das Bewegen von hohen Einzellasten das allein maßgebende Kriterium für eine außerordentliche Erschwernis darstellen, weil besonders für schwere Einzellasten entsprechende technische Hilfsmittel zum Einsatz kämen. Hingegen habe sich "in modernen Betrieben die logistische Abwicklung infolge der Modernisierung wesentlich beschleunigt, wodurch auch die Lagerarbeit mit der Abwicklung erheblich größerer Warenmengen konfrontiert" sei. Daher müsse der Bewegung des Gesamtgewichts maßgebende Bedeutung zukommen, auch wenn sich dieses heutzutage aus geringeren Einzellasten zusammensetze. Der Umstand, dass die Kollektivvertragspartner im Lebensmittelhandel für die Tätigkeit der Warenkommissionierung keine Erschwernis erblickten, könne nicht dafür ausschlaggebend sein, ob im konkreten Fall eine außerordentliche Erschwernis vorliege. Im Zuge der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten arbeitnehmerschutzrechtlichen Kontrollen sei es zu keinen Beanstandungen gekommen; aber dieser Umstand schließe eine Erschwernis nicht aus. Auch bei Einhaltung der arbeitnehmerschutzrechtlichen Vorgaben könne eine Tätigkeit als außerordentliche Erschwernis eingestuft werden. Die Beschwerdeführerin verweise schließlich darauf, dass einige Mitbewerber ihren Lagerarbeitern ebenfalls Erschwerniszulagen auszahlten und diese von der Finanzverwaltung als steuerfreie Zulagen anerkannt würden.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides dargetan.

Die belagte Behörde hat umfangreiche Sachverhaltsfeststellungen zu den Arbeitsbedingungen der Lagerarbeiter in den einzelnen zentralen Warenlagern der Beschwerdeführerin getroffen. Dabei hat sie festgestellt, dass die Arbeiten im Wesentlichen in aufrechter (sohin nicht gebückter) Körperhaltung durchgeführt würden. Das durchschnittliche Gewicht einer zu bewegenden Großverbrauchseinheit beträgt im Warenlager B ca. 10 bis 15 kg (bei durchschnittlich 180 Einheiten pro Stunde), und im Warenlager A ca. 6 kg (bei durchschnittlich 450 Einheiten pro Stunde). Es gebe auch ein Hochlager für die schwereren Artikel bis 18 kg Höchstgewicht je Verpackungseinheit (bei durchschnittlich 160 Einheiten pro Stunde), dort seien allerdings

"Greifwagen" im Einsatz. Weiters gebe es auch noch einen Umpackplatz, wo die von den Lieferanten angelieferten Waren von den Paletten in Kisten gepackt würden; dort betrage das durchschnittliche Gewicht je Großverpackungseinheit 6 kg (bei durchschnittlich 750 Einheiten pro Stunde) und müssten die Waren nicht gehoben, sondern von Paletten in Kisten gegeben werden, die sodann mit einem Förderband weiterbewegt würden.

Wenn die belangte Behörde damit auf eine Kombination von Faktoren (Gewicht der zu bewegenden Einzeleinheiten, Anzahl der pro Stunde zu bewegenden Einheiten, erforderliche Körperhaltung bei der Arbeitserbringung, zur Verfügung stehende Hilfsmittel) abgestellt hat und sodann in einer Gesamtbetrachtung zum Ergebnis gekommen ist, dass bei den in den Warenlagern der Beschwerdeführerin tätigen Lagerarbeitern - verglichen mit anderen Lagerarbeitern - keine außerordentliche Erschwernis vorliegt, so trifft dies auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Bedenken. Die belangte Behörde durfte dabei ergänzende Indizwirkung auch dem Umstand beimessen, dass kollektivvertragliche Regelungen die Erschwerniszulage zwar kennen, für die hier in Rede stehende Tätigkeit der Warenkommissionierung im Bereich des Lebensmittelhandels aber keine solche Zulage vorsehen.

Im Übrigen zeigt die Beschwerde, die allein auf das durchschnittliche Gesamtgewicht pro Person und Arbeitskraft abstellt, schon deshalb keine außergewöhnlichen Erschwernisse iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 auf, weil sie nicht nachvollziehbar darlegen kann, dass andere in der betreffenden Berufssparte tätige Arbeitnehmer nicht ebenfalls eine vergleichbare Belastung zu bewältigen haben. Vielmehr führt die Beschwerde selbst an, dass "in modernen Betrieben" die Verbesserung der Logistik dazu geführt habe, dass generell "die Lagerarbeit mit der Abwicklung erheblich größerer Warenmengen konfrontiert" sei.

Es kann sohin nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass die belangte Behörde das Tatbestandsmerkmal der "außerordentlichen Erschwernis" iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 als nicht erfüllt angesehen hat. Daraus folgt bereits, dass die Beschwerdeführerin durch die Nichtanwendung der Steuerbefreiung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht in ihren Rechten verletzt ist. Es braucht daher nicht darauf eingegangen zu werden, ob die belangte Behörde zu Recht auch das Tatbestandsmerkmal "Zulage" (zum Grundlohn) als nicht erfüllt angenommen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof ist im gegenständlichen Verfahren nicht befugt zu prüfen, ob es den Tatsachen entspricht, dass die Finanzverwaltung bei den Mitbewerbern der Beschwerdeführerin Erschwerniszulagen an Lagerarbeiter, die vergleichbare Tätigkeiten erbringen, als nicht der Lohnsteuer unterliegend behandelt. Aus einer allfälligen rechtswidrigen Anwendung eines Gesetzes bei der Erlassung von Verwaltungsakten gegenüber anderen Betroffenen erwächst kein Recht auf diesbezügliche Gleichbehandlung "im Unrecht" (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 17. Juni 2009, 2006/17/0077).

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 30. Jänner 2014

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150040.X00