



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des [Name], [Adresse], vom 19. Juli 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes [FA] vom 9. Juli 2004 (datiert mit 7. Juli 2004) betreffend Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Haftungspflichtigen mit Bescheiden vom 9. Juli 2004 (datiert mit 7. Juli 2004) insgesamt € 3.807,28 an Lohnsteuer zur Zahlung vor. Begründet wurde diese Nachforderung damit, dass an [AN] und die [AN2] Zulagen steuerfrei ausbezahlt wurden, obwohl die Voraussetzungen nach § 68 EStG 1988 nicht vorgelegen wären. Insbesondere wären überwiegend Tätigkeiten durchgeführt worden, die die Steuerfreiheit der Zulagen nicht rechtfertigen würden und wären überdies auch keine Aufzeichnungen über das zeitliche Ausmaß der einzelnen Tätigkeiten geführt worden.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wurden die Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes nicht bestritten. Es wurde jedoch ausgeführt, dass auf Grund einer Absprache zwischen dem [X] und der zuständigen Finanzlandesdirektion im Jahr 1990 die Erschwernis- und Gefahrenzulagen des "gesamten Personals im Sinne des [Gesetz]" steuerbegünstigt zu behandeln wären und diese Regelung für alle [vglb.AG] zur Anwendung gekommen sei. Auch

wäre bei anderen gleichartigen Arbeitgebern keine Nachversteuerung erfolgt und würden die [AN] auch auf den [Arbeitsbereich] tätig sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Zitierung der Bezug habenden Gesetzesstelle führte das Finanzamt aus, eine Begünstigung von Zulagen käme nur in Betracht, wenn die Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichten würden, die ihrer Art und ihrem Ausmaß nach die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen würden. Im gegenständlichen Fall stehe nach den Sachverhaltsdarstellungen der Prüfer fest, dass die betroffenen Dienstnehmer überwiegend Tätigkeiten durchführten, die die Voraussetzungen des § 68 EStG 1988 in Bezug auf Zulagen nicht erfüllen würden. Mangels detaillierter Aufzeichnungen über das Ausmaß von Tätigkeiten, welche allenfalls eine besondere Erschwernis/Gefahr mit sich bringen könnten, könne den – im Wesentlichen auch in der Berufung nicht bestrittenen - Sachverhaltsdarstellungen der Prüfer nicht entgegengetreten werden. Weiters wäre aus den vorgelegten Unterlagen über die Besprechungen des Jahres 1990 nicht zu entnehmen, dass diese auch Erschwerniszulagen für [AN] bzw. eine diesbezügliche Steuerfreiheit zum Gegenstand gehabt hätten.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und bezog sich neuerlich auf die in Rede stehenden Absprachen sowie die erforderliche Gleichbehandlung aller einschlägigen Arbeitgeber.

Das Finanzamt legte die Berufung und den Verwaltungsakt dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist nach den Ausführungen im bekämpften Bescheid und der Berufungsvorentscheidung an Sachverhalt davon auszugehen, dass die Berufungswerberin an bestimmte Dienstnehmer Zulagen ausbezahlt hat, welche bei der Lohnverrechnung steuerfrei behandelt wurden. Bei diesen Dienstnehmern handelte es sich um [AN] und die [AN2], welche – wie den Begründungen des Finanzamtes zu entnehmen ist – im Wesentlichen nicht Tätigkeiten einer [KS], sondern überwiegend andere Tätigkeiten (wie bspw. Vortragstätigkeiten und Vorbereitungstätigkeiten für den Unterricht) ausübten. Insoweit blieb der vom Finanzamt festgestellte Sachverhalt auch in den Eingaben der Berufungswerberin unbestritten.

Nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter den in dieser Gesetzesstelle näher umschriebenen Umständen erfolgen. Sind die zu leistenden Arbeiten überwiegend unter den

genannten besonderen Umstände zu leisten und liegt auch die entsprechende formalrechtliche Voraussetzung vor, besteht innerhalb der Grenzen des § 68 Abs. 1 EStG 1988 für die ausbezahlten Zulagen Steuerfreiheit.

Aus dem Gesetzestext ist somit eindeutig ableitbar, dass die Steuerfreiheit von Zulagen untrennbar damit verbunden ist, dass besondere Umstände bei den zu leistenden Arbeiten nicht nur vorliegen, sondern, dass diese Umstände auch überwiegend während der Arbeitszeit gegeben sind. Im vorliegenden Fall ist dies nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen für die in Rede stehenden Arbeitnehmer unstrittig nicht der Fall, sodass für die ausbezahlten Zulagen zwangsläufig eine Steuerbefreiung nicht gegeben sein kann. Es kommt für die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 68 Abs. 5 EStG 1988 nämlich – mit Ausnahme der hier nicht relevanten Bestimmung des § 68 Abs. 7 EStG 1988 - nicht auf eine allenfalls vorzunehmende dienstrechtliche Einstufung, sondern ausschließlich darauf an, welche Arbeiten tatsächlich geleistet werden und ob bei der Ausübung dieser Tätigkeiten überwiegend zwangsläufig eine besondere Verschmutzung erfolgt oder besondere Erschwernisse oder Gefahren vorhanden sind.

Wenn die Berufungswerberin nunmehr auf das Ergebnis einer im Jahr 1990 stattgefundenen Besprechung verweist, ist dazu auszuführen, dass im Protokoll über diese Besprechung einerseits ausdrücklich angeführt wird, dass Einvernehmen über die Behandlung der Zulagen nur für das Jahr 1990 "ohne Präjudiz für die Folgejahre" (und somit keinesfalls für die im vorliegenden Berufungsfall relevanten Jahre 1999 und 2000) erzielt wurde und andererseits wurde auf das Spezifikum "[AN]" nicht explizit eingegangen. Bereits aus diesem Grund kann seitens der Berufungswerberin kein Anspruch auf Steuerfreiheit für die in Rede stehenden Zulagen abgeleitet werden. Weiters ist offensichtlich, dass sich die Ausführungen auf das "[PP]" und somit auf jene Personen bezogen haben, die direkt am [P] oder im unmittelbaren Nahbereich der [P] mit gefährdenden oder unter besonderen Erschwernissen auszuführenden Tätigkeiten betraut sind. Arbeitnehmer, deren überwiegende Tätigkeit nicht in der [einschl.Tätigkeit] besteht, sind daher von der getroffenen Regelung offensichtlich nicht erfasst. Diese Tatsache ist auch aus dem Aktenvermerk über die telefonische Rücksprache mit einem Vertreter der Finanzlandesdirektion – welche im Übrigen keine, Wirkungen des Grundsatzes von Treu und Glauben auslösende Auskunft nach § 90 EStG 1988 darstellt, weil sie nicht vom zuständigen Finanzamt erteilt wurde, – ableitbar. Nach dem Wortlaut des Aktenvermerkes kommt eine steuerliche Begünstigung der Zulagen für [AN] nämlich dann in Betracht, wenn sie (überwiegend) auf den [Arbeitsbereich] des [KH] tätig sind. Dass dies nicht der Fall war, ergibt sich aus den im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen und unbestritten gebliebenen Sachverhaltsfeststellungen. Letztlich ist zu diesem Punkt noch festzuhalten, dass – sollte eine diesbezügliche mündliche Auskunft in Kenntnis des

tatsächlichen Sachverhaltes tatsächlich erteilt worden sein - hinsichtlich des notwendigen "Überwiegens" der entsprechenden Verhältnisse ein Vertrauen in eine vom klaren und eindeutigen Gesetzestext abweichende und daher offensichtlich unrichtige Rechtsauskunft selbst dann nicht zu schützen wäre, wenn sie gemäß § 90 EStG 1988 vom Finanzamt erteilt worden sein sollte. Da die Durchsetzung der Rechtsordnung Vorrang hat, kommt dem Grundsatz von Treu und Glauben nämlich nur dann Bedeutung zu, wenn die betroffene Vorgangsweise der Behörde nicht gegen zwingendes Recht verstößt (VwGH 5.10.1993, 93/14/0101). Bemerkenswert ist zudem, dass die Berufungswerberin selbst die Zulagen ab dem Jahr 2001 steuerpflichtig abgerechnet hat und somit deutlich zum Ausdruck bringt, dass die Voraussetzungen des § 68 EStG 1988 nicht gegeben waren.

Auch die Behauptung, dass die in Rede stehenden Zulagen bei anderen gleichartigen Arbeitgebern unbeanstandet blieben, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da der unabhängige Finanzsenat nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen zu entscheiden hat und ein Steuerpflichtiger aus der (falschen) abgabenrechtlichen Behandlung anderer Steuerpflichtiger keine Rechte ableiten kann.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Abschließend bleibt noch anzumerken, dass der unabhängige Finanzsenat als reine Rechtsmittelbehörde zu entscheiden hat und nicht berechtigt ist, den Finanzämtern in der Art einer Oberbehörde Weisungen zu erteilen. Sollten die in der Berufung und im Vorlageantrag angeführten Hinweise auf die Gleichbehandlung aller gleichartigen Arbeitgeber in der Richtung zu verstehen sein, dass – das tatsächliche Zutreffen dieser Ausführungen vorausgesetzt – die Einhebung der Abgaben im konkreten Fall unbillig wäre, bliebe der Berufungswerberin die Möglichkeit einen Antrag nach § 236 BAO zu stellen, über welchen das Finanzamt im eigenen Wirkungsbereich zu entscheiden hätte.

Innsbruck, am 28. August 2006