



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Wist Dkfm Weinhäupel Steuerber KEG, 1020 Wien, Praterstraße 33/8, vom 31. März 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 14. März 2000 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer und Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert.

	bisher	laut Berufungsentscheidung
Lohnsteuer	€ 2.563,10 (S 35.269,00)	€ 1.271,27 (S 17.493,00)
Dienstgeberbeitrag	€ 971,35 (S 13.366,00)	€ 789,66 (S 10.866,00)
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 569,32 (S 7.834,99) Gutschrift	€ 569,32 (S 7.834,99) Gutschrift

Entscheidungsgründe

Bei dem Berufungswerber (in Folge: Bw.) wurde für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1997 am 6. März 2000 eine Lohnsteuerprüfung abgeschlossen. Im Prüfungsbericht wurde angeführt, dass an zwei Arbeitnehmer nach dem Kollektivvertrag für Ziviltechniker eine

Entfernungszulage steuerfrei ausbezahlt worden war. Nach den Prüfungsfeststellungen sind die beiden Dienstnehmer nicht im Rahmen der Ziviltechnikertätigkeit des Bw. eingesetzt worden. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass die vom Bw. bisher steuerfrei ausbezahlte Entfernungszulage an die beiden Dienstnehmer nachzuversteuern sei.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und hat dem Bw. ua. die sich aus der Nachversteuerung ergebenden Beträge an Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag mit Haftungs – und Abgabenbescheid zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass er Alleineigentümer von mehreren Zinshäusern sei und aus der Vermietung der Liegenschaften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele. Der Umfang der Vermietung sei in den letzten Jahren immer größer geworden und damit sei auch eine Konzentration der Arbeitsleistung in diesem Bereich erfolgt. Die Einkunftsquelle Ziviltechniker sei daher in den Jahren 1993 bis 1995 gering gewesen. Die Tätigkeit als Ziviltechniker sei im Jahr 1995 beendet worden. Dies sei auch durch die erfolgte Betriebsprüfung dokumentiert. Bis zur Aufgabe der Ziviltechnikertätigkeit seien die beiden Dienstnehmer zum Teil in diesem Tätigkeitsgebiet eingesetzt worden. Die Dienstnehmer hätten in diesem Zeitraum die Umbaupläne des Projektes K vorzubereiten gehabt. Es erscheine daher für diesen Teil der Tätigkeit die steuerfreie Behandlung der ausbezahlten Entfernungszulage gerechtfertigt, da die Aufenthalte außerhalb des Dienstortes W im Aufgabenbereich eines Ziviltechnikers gelegen seien. Weiters wurde ausgeführt, dass die beiden Dienstnehmer auch diverse Reparatur und Sanierungsarbeiten an den Liegenschaften vorgenommen hätten und dass hierfür die Entfernungszulage steuerfrei ausbezahlt worden sei.

Das Finanzamt hat eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen. Die in den Kalenderjahren 1994 und 1995 an die beiden Dienstnehmer ausbezahlte Entfernungszulage wurde steuerfrei belassen. Als Begründung wurde vom Finanzamt wörtlich ausgeführt:

Betreffend der Jahre 1996 und 1997 konnte die ausbezahlte Entfernungszulage nicht steuerfrei belassen werden, da wie in Ihrer Berufung angeführt, die Tätigkeit als Ziviltechniker beendet wurde. Aus diesem Grund ist ab diesem Zeitpunkt eine Abrechnung nach dem Kollektivvertrag für Ziviltechniker, in welchem zwar eine steuerfreie Entfernungszulage vorgesehen ist, nicht mehr zulässig. Auch wenn von den betroffenen Arbeitnehmern Arbeiten außerhalb des Betriebsortes geleistet wurden, waren die unter dem Titel Entfernungszulagen ausbezahlten Entgelte der Besteuerung zu unterziehen.

Der Bw. hat daraufhin einen Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die beiden Dienstnehmer Bauarbeiten am Projekt K und B durchgeführt hätten. Die in den Kalenderjahren 1996 und 1997 ausbezahlten Zulagen seien als Bauzulagen zu werten. Nach

der Kommentarmeinung zu § 68 EStG 1988 können Bauzulagen steuerfrei ausbezahlt werden (vgl. Artikel in SWK 1190. A 1 419 f.) Weiters wurde vorgebracht, dass nach einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen eine Bauzulage nur dann als begünstigt anzusehen sei, wenn die Tätigkeit überwiegend im Freien ausgeübt werde; dies werde solange angenommen, als die Endreinigung noch nicht durchgeführt worden sei. Die von beiden Dienstnehmern ausgeführten Arbeiten seien zur Gänze im Freien durchgeführt worden. Konkret handle es sich um Bodenverlegungsarbeiten im Bereich des Gartens und der Terrasse, die Montage der Außenfenster, Austausch von Dachteilen und Fassadenrenovierungsarbeiten. Außerdem beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Im Zuge des Verfahrens hat der unabhängige Finanzsenat an den Bw. folgenden Vorhalt gerichtet:

Im Vorlageantrag wird von Ihnen im Wesentlichen angeführt, dass die Entfernungszulage als Bauzulage nach § 68 EStG 1988 anzusehen sei.

Legen Sie bitte Nachweise der rechtlichen Bestimmung vor, auf Grund welcher die Zulage an die Dienstnehmer ausbezahlt worden ist.

Dienstverträge der beiden Arbeitnehmer.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den § 68 SEG – Zulagen (Schmutz – Erschwernis und Gefahrenzulagen) ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes (§ 77 EStG 1988) zu prüfen, ob die Arbeiten unter Umständen erfolgen, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellen. Es müssen daher in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die eine SEG – Zulage rechtfertigen, überwiegen. Bei Zutreffen des Sachverhaltes, dass die Zulage nach § 68 EStG 1988 ausbezahlt worden ist, wird um entsprechende Nachweise ersucht.

Auf den von Ihnen ausgestellten Lohnzettel der beiden Dienstnehmer sind Bezüge nach § 26 EStG 1988 ausgewiesen. Wenn die Entfernungszulage aus Anlass von Dienstreisen ausbezahlt worden sein sollte, wird um Nachweis der Dienstreisen ersucht.

Dieser Vorhalt wurde mit Rückschein an den Bw. zugestellt und von diesem am 13. Juni 2006 nachweislich übernommen. Eine Beantwortung des Vorhaltes ist beim unabhängigen Finanzsenat nicht eingelangt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nicht Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütung,

Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- Seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- So weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 sind unter anderem Schmutz – Erschwernis und Gefahrenzulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Als solche Zulagen 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 oder im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdeten 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 Begünstigungen setzen ua. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die die eben angeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellen (vgl. VwGH vom 22. April 1998, 97/13/0163). Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. VwGH vom 13. Oktober 1999, 94/13/0008).

Der unabhängige Finanzsenat nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Zwei Dienstnehmer des Bw. wurden von diesem bis zur Beendigung der Ziviltechnikertätigkeit im Kalenderjahr 1995 für verschiedene Projektarbeiten außerhalb von W eingesetzt.

Außerdem wurden sie für Renovierungsarbeiten an Liegenschaften im Rahmen der Einkunftsquelle Vermietung herangezogen. In den Kalenderjahren 1994 bis 1997 hat der Bw. Beträge - welche von ihm als Entfernungszulagen bezeichnet worden sind – steuerfrei an die beiden Dienstnehmer ausbezahlt. Für den Dienstnehmer FJ ist am Lohnzettel des Kalenderjahres 1996 – welcher vom Bw. ausgestellt worden ist – bei den gemäß § 26 EStG 1988 steuerfreien Bezügen der Betrag von S 20.130,00 ausgewiesen. Die Höhe dieses Betrages ist mit jenem als Entfernungszulage betitelten Betrag ident. Für den Dienstnehmer

PG wurden am Lohnzettel des Kalenderjahres 1996 S 12.627,00 und am Lohnzettel des Kalenderjahres 1997 S 10.614,00 unter § 26 EStG 1988 steuerfreie Bezüge angegeben. Die Höhe dieser Beträge wurden vom Bw. auch als Entfernungszulage bezeichnet. Das Finanzamt hat bis zur Beendigung der Ziviltechnikertätigkeit des Bw. im Kalenderjahr 1995, die in den Kalenderjahren 1994 und 1995 an den Dienstnehmer FJ ausbezahlte Entfernungszulage im Rahmen der Berufungsvorentscheidung steuerfrei belassen, da im Kollektivvertrag für Ziviltechniker eine Entfernungszulage angeführt ist. Ob die Entfernungszulage nach Beendigung der Ziviltechnikertätigkeit auch weiterhin steuerfrei gewährt werden kann, ist strittig.

Der Begriff Entfernungszulage ist im Einkommensteuergesetz weder im § 26 EStG 1988 noch im § 68 EStG 1988 angeführt. Auch der vom Bw. im Vorlageantrag verwendete Ausdruck Bauzulage, lässt sich aus den gesetzlichen Bestimmungen nicht exakt entnehmen. Die Bezeichnung Bau – Montage –oder Entfernungszulage finden sich häufig in Kollektivverträgen und werden aus Anlass von Dienstreisen gewährt. Der OGH hat im Urteil 14Ob31/86 betreffend einer Entfernungszulage ausgeführt, dass diese den Zweck hat, dem Arbeitnehmer die mit Überlandfahrten oder mit der vorübergehenden Dienstverrichtung außerhalb des ständigen Arbeitsortes verbundenen Mehrauslagen für Mahlzeiten, Nächtigungen und dgl. zu vergüten. Werden Entfernungszulagen daher als Ersätze für Dienstreisen gewährt, können diese bei Vorliegen einer Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei belassen werden. Dies bedeutet aber auch, dass ein Nachweis der Dienstreise erforderlich ist. Wenn Arbeitnehmer Arbeitsleistungen unter den im § 68 Abs. 5 EStG 1988 beschriebenen Umständen verrichten, kann auch für die Bezahlung einer Bau – oder Montagezulage die Begünstigung für eine Schmutz – Erschwernis –oder Gefahrenzulage in Anspruch genommen werden. Erforderlich ist aber auch in diesem Fall, dass ein Nachweis, für welche Arbeiten die Zulage gewährt worden ist, erbracht wird.

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörden in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Als Beweismittel kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Bw. wurde im Zuge des Verfahrens eingeladen, Nachweise für das Vorliegen einer Dienstreise oder dass die von den Arbeitnehmern durchgeführten Arbeiten unter den im § 68 Abs. 5 EStG 1988 angeführten Umständen verrichtet worden sind, zu erbringen. Nachweise,

welche für die Beurteilung, ob die Zulage steuerfrei gewährt werden kann, notwendig sind, hat der Bw. nicht vorgelegt.

Da der Bw. keine Nachweise erbracht hat, kann dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es die bisher vom Bw. an die beiden Dienstnehmer steuerfrei ausbezahlten Zulagen der Kalenderjahre 1996 und 1997 nachversteuert hat.

Zu dem Vorbringen eine mündliche Verhandlung abzuhalten wird angemerkt, dass nach der vor dem Abgaben – Rechtsmittel - Reformgesetz (AbgRmRefG, BGBl I 2002/97) geltenden Rechtslage, mündliche Berufungsverhandlungen gesetzlich nur über solche Berufungen vorgesehen waren, die vom Berufungssenat als Organ der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden waren (§ 284 in Verbindung mit § 260 Abs. 2 BAO). Die Lohnsteuer ist zufolge dieser Bestimmungen nicht unter die Zuständigkeit des Berufungssenates gefallen. Auch ist vom Bw. kein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bis zum 31. Jänner 2003 (§ 323 Abs. 12 BAO) eingebracht worden, sodass keine mündliche Verhandlung abzuhalten war.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 19. Februar 2007