



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder ADir. Reg.Rat Magdalena Edler, Mag. Harald Österreicher und Franz Hartmann über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch BONAFIDE Treuhand & RevisionsgesmbH, Wirtschaftsprüfungs - und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Berggasse 10, vom 2. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 vertreten durch Amtsdirektor Wojta, vom 19. Oktober 2004 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ) für die Kalenderjahre 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 nach der am 13. Oktober 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Für die streitgegenständlichen Kalenderjahre werden die Abgaben wie folgt festgesetzt (Beträge in Euro):

	1999	2000	2001	2002	2003
Lohnsteuer	428,22	527,31	490,42	462,26	473,28
Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag	241.550,63	298.600,36	319.501,15	349.076,08	344.233,67

und Zuschlag zum DB					
Dienstgeberbeitrag 4,5%	10.869,78	13.437,02	14.377,55	15.708,42	15.490,51
Prozentsätze Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	0,53%	0,52%	0,51%	0,44%	0,42%
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.280,21	1.552,72	1.629,45	1.535,93	1.445,78

Die Bemessungsgrundlagen des Dienstgeberbeitrages sind den folgenden Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) fand für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 eine GPLA – Prüfung statt. Als Prüfungsbeginn ist laut Prüfungsauftrag der 1. Juni 2004 vermerkt. Dem Akteninhalt ist zu entnehmen, dass vom Prüfungsorgan am 21. September 2004 an den steuerlichen Vertreter der Bw. ein Schreiben mit folgendem Inhalt übermittelt wurde:

Bei der am 1. Juni 2004 begonnenen GPLA – Prüfung ergeben sich folgende Nachverrechnungen:

Für die im Prüfungszeitraum gewährten Geschäftsführerbezüge wurde kein DB, DZ und keine Kommunalsteuer entrichtet.

Weiters wurde zu folgenden Punkten trotz wiederholter Aufforderungen und Terminvereinbarungen keinerlei Informationen gegeben bzw. Aufzeichnungen vorgelegt:

Nach den vorliegenden Bilanzen befanden sich im Prüfungszeitraum drei PKW im Anlagevermögen, ein weiterer PKW wurde geleast. Es wurden keine Sachbezüge für die Kfz – Privatnutzung gerechnet. Sie werden daher nochmals eingeladen, Auskunft über den Verwendungszweck und den Neuwert der Fahrzeuge zu geben, bzw. mittels geeigneter Unterlagen und Aufzeichnungen die ausschließlich betriebliche Nutzung der Fahrzeuge nachzuweisen. Sollten keine Unterlagen nachgebracht werden, erfolgt eine Nachverrechnung von Sachbezügen gemäß § 15 EStG 1988 bei der Bemessungsgrundlage der Geschäftsführerbezüge und für zwei weitere Dienstnehmer gemäß § 184 BAO im Schätzungswege.

Im Prüfungszeitraum erhielten zwei Dienstnehmer durchgehend Taggelder und Erschwerniszulagen pauschal in monatlich gleicher Höhe gemäß den §§ 26 und 68 EStG 1988 steuerfrei ausgezahlt. Zum Nachweis der Steuerfreiheit wurden bisher keine Aufzeichnungen vorgelegt. Sie werden daher nochmals eingeladen, hieramts mittels

geeigneter Aufzeichnungen die Steuerfreiheit der genannten pauschalen Bezüge nachzuweisen. Sollte kein Nachweis erbracht werden, erfolgt eine Nachversteuerung der Bezüge.

Die Herrn K im Februar 2000 steuerfrei gezahlten Auslandsbezüge wurden nach dem vorliegenden Lohnkonto für eine Auslandstätigkeit von weniger als einem Monat gezahlt und sind daher nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerpflichtig. Im Zuge der Prüfung wurde über den Sachverhalt keine Auskunft gegeben. Sollte keine anderslautende Sachverhaltsdarstellung erfolgen, sind die Bezüge nach den vorliegenden Unterlagen nachzuversteuern.

Sie werden letztmalig eingeladen, die zu den Punkten angeführten Unterlagen hieramts vorzulegen.

Als Termin wird der 8. Oktober 2004 vorgemerkt.

Gleichzeitig ergeht zu diesem Termin eine Einladung zu einer Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO im Finanzamt Wien 23, 4. Stock Zimmer Nr. 4 D 10 am 8. Oktober 2004 um 9 Uhr.

Diese Einladung ergeht gemäß § 149 Abs. 1 BAO ebenfalls an die Geschäftsführung der Firma.

Mit Schreiben vom 21. September 2004 des Finanzamtes erging an die Geschäftsführer der Bw. die Einladung zur Teilnahme an der Schlussbesprechung am 8. Oktober 2004. Das an den steuerlichen Vertreter gerichtete Schreiben war als Information beigegeben.

Laut Übernahmebestätigungen der Rückscheine wurden die Schreiben am 24. September 2004 von einem Arbeitnehmer der Bw. und ebenfalls am 24. September 2004 von einem Arbeitnehmer des steuerlichen Vertreters der Bw. übernommen.

Vom steuerlichen Vertreter wurde am 24. September 2004 ein Schriftstück, welches im Finanzamt am 28. September 2004 einlangte, mit folgendem Inhalt verfasst:

„Zum Schreiben vom 21. September 2004, das entgegen der eindeutigen Gesetzeslage dem Steuerpflichtigen und nicht dessen Vertreter zugestellt wurde und nur über Umwege an den Vertreter gelangt ist, darf nachstehendes mitgeteilt werden:

Wie bereits dem Prüfungsorgan mitgeteilt, erfolgt keinerlei Privatnutzung der PKW, da beide Geschäftsführer ohnedies private Kraftfahrzeuge besitzen und nach Geschäftsschluß die Fahrzeuge abgestellt werden.

Was die Taggelder und die Erschwerniszulagen betrifft, so ist mit den beiden betroffenen Dienstnehmern eine Individualvereinbarung geschlossen worden, weil diese unter einer besonderen beruflichen Beanspruchung stehen.

Was die ausbezahlten Auslandsbezüge betrifft, so ist neuerlich darauf hinzuweisen, dass diese für die Tätigkeit im Ausland bezahlt wurden und daher die Steuerfreiheit besteht.

Was die angebliche Beitragspflicht für DB, DZ und Kommunalsteuer betrifft, so sei neuerlich darauf verwiesen, dass keine dienstnehmerähnliche Tätigkeit der Geschäftsführer vorliegt und daher keine Beitragspflicht entsteht.

Die Abhaltung einer Schlußbesprechung ist sinnlos, da aus dem Verhalten des Prüforgans eine vorgefasste Meinung zu erkennen ist, sodass ein sachdienliches Gespräch nicht zielführend ist.“

Vom Prüfungsorgan wurde am 8. Oktober 2004 der Bericht gemäß § 150 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 über das Ergebnis der Außenprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 verfasst. Es wurden nachfolgende Feststellungen getroffen:

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sind auch für Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten. Die Beiträge waren daher für die beiden Geschäftsführer A und B, im Prüfungszeitraum zugeflossenen Bezüge nachzuverrechnen. In die Bemessungsgrundlage wurden auch die vom Dienstgeber getragenen Sozialversicherungsbeiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft, sowie ein Sachbezug gemäß § 15 EStG 1988 in Höhe von S 7.000,00 pro Monat hinzugerechnet.

Für die sich im Anlagevermögen befindlichen, bzw. zum Teil geleasteten Firmenfahrzeuge konnte die ausschließlich betriebliche Nutzung nicht nachgewiesen werden. Da über die Firmenfahrzeuge trotz mehrfacher Aufforderung keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, erfolgt eine Hinzurechnung von Sachbezügen gemäß § 15 EStG 1988 bei den Geschäftsführerbezügen, sowie bei zwei weiteren Dienstnehmern gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg.

Der monatliche Sachbezug wurde nach den Bilanzwerten für das Kfz VW Golf Cabrio mit € 229,00 für den Zeitraum 1999 bis 2002 und für das Kfz Mazda 323 mit € 169,00 für den Zeitraum 6/2000 bis 2003 geschätzt. Die Ermittlung der Lohnsteuer erfolgte durch Hinzurechnung der Sachbezüge zu den Bezügen der Dienstnehmer C und D.

Über die C und D pauschal in monatlich gleicher Höhe gezahlten Taggelder und Erschwerniszulagen wurden keinerlei Aufzeichnungen zum Nachweis der Steuerfreiheit vorgelegt. Die Bezüge waren daher nachzuversteuern.

Die Herrn K im Februar 2000 gemäß § 3 Z 10 EStG 1988 steuerfrei gezahlten Auslandsbezüge waren nachzuversteuern, da nach den vorliegenden Abrechnungsunterlagen die gemäß § 3 Z 10 EStG 1988 geforderte Monatsfrist nicht überschritten wurde.

Eine rechnerische Darstellung, der sich aus den vom Prüfungsorgan getroffenen Feststellungen ergebenden Nachforderungsbeträgen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag war ebenfalls im Bericht angeführt.

Das Finanzamt hat sich den Feststellungen des Prüfungsorgans angeschlossen und der Bw. mit Haftungs – und Abgabenbescheiden vom 19. Oktober 2004 für die Kalenderjahre 1999 bis 2003 die Nachforderungsbeträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen die Bescheide wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses bei beiden Geschäftsführern nicht vorlägen und außerdem enthielten weder die Bescheide noch der Prüfungsbericht eine Begründung, warum eine dienstnehmerähnliche Eigenschaft bei den Geschäftsführern vorliegen solle. Außerdem seien die Beträge für die Berechnungsgrundlagen nicht nachvollziehbar noch mit den Tatsächlichkeiten übereinstimmend. Weiters wurde angeführt, dass kein sachlicher Grund gegeben sei, selbst wenn man die verfehlte Meinung der Finanzbehörde vertreten sollte, dass eine dienstnehmerähnliche Eigenschaft vorliegen sollte, die Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Die Gesellschaft sei per se für diese Beiträge pflichtig, weil auf Grund der einschlägigen Bestimmungen des GSVG die Organe der Gesellschaft automatisch versicherungspflichtig seien, sofern die Gesellschaft über eine Gewerbeberechtigung verfüge. Betreffend der Hinzurechnung des Sachbezuges für die private Kfz Nutzung verwies der steuerliche Vertreter auf einen Artikel der Autoren Schuster und Hannak in der SWK. Es wurde auch darauf hingewiesen, dass die beiden Geschäftsführer im Privatvermögen Kraftfahrzeuge besitzen und eine eindeutige Vereinbarung bestehe, die Dienstkraftfahrzeuge nicht privat zu verwenden. Zum Beweis dafür, wurde vom steuerlichen Vertreter die zeugenschaftliche Einvernahme der Geschäftsführer beantragt.

Außerdem wurde vorgebracht, dass bei den Dienstnehmern C und D kein sachlicher Grund für die Hinzurechnung des Sachbezuges gegeben sei, da die Firmenfahrzeuge von diesen nicht privat genutzt werden dürfen. Es wurde auch für dieses Vorbringen die zeugenschaftliche Einvernahme der beiden Dienstnehmer zum Beweis beantragt.

Betreffend der Taggelder und der Erschwerniszulage für die beiden Dienstnehmer wurde angeführt, dass es der wirtschaftlichen Disposition des Dienstgebers unterliege, Erschwerniszulagen nur an jene Dienstnehmer zu bezahlen, die einem besonderen Arbeitsstress unterlägen. Die Taggelder seien ausbezahlt worden, da die beiden Dienstnehmer ständig an verschiedenen Orten zum Einsatz gekommen seien. Für dieses

Vorbringen wurde die zeugenschaftliche Einvernahme der beiden Geschäftsführer der Bw. beantragt. Weiters wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung bei Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Vom Finanzamt wurde zwecks Erledigung der Berufung an den steuerlichen Vertreter der Bw. nachfolgender Fragenvorhalt gerichtet:

Hatten während des Prüfungszeitraumes Dienstnehmer die Möglichkeit mit einem firmeneigenen Kfz auch Privatfahrten, einschließlich von Fahrten Wohnung – Arbeitstätte – Wohnung zu tätigen? Sollte dies nicht der Fall sein, wird um Vorlage von geeigneten Unterlagen zur Dokumentation dieses Umstandes (zB Fahrtenbücher, Tagesberichte, etc) ersucht. Wenn es seitens der Geschäftsleitung ein Verbot für solche Fahrten gegeben hat, wird ersucht bekanntzugeben, wie dieses durchgesetzt wurde (zB Abgabe des Schlüssels, disziplinare Maßnahmen bei Nichtbefolgen). Es wird auch um entsprechende Unterlagen bzw. Bekanntgabe ersucht, wie die Vorgangsweise hinsichtlich der PKWs bei den beiden Geschäftsführern war. Gab es Verbote, wenn ja, wie wurden diese durchgesetzt?

Auf Basis welcher Rechtsgrundlage werden die Erschwerniszulagen gewährt? Es wird um Vorlage von Unterlagen hinsichtlich der Gewährung dieser Erschwerniszulagen ersucht, ebenso wird um Vorlage sämtlicher Reisekostenabrechnungen ersucht. Diese wurden im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt, jedoch wurde seitens des steuerlichen Vertreters, die Vorlage derselben der NÖGKK angeboten. Dies geht aus einem an das hierortige Amt gerichteten Schreiben der NÖGKK hervor, mit dem zwei dieser Abrechnungen übermittelt werden.

Abschließend wird um die Tätigkeit der Arbeitnehmer zwecks Gewährung der Erschwerniszulagen und der Taggelder vergleichen zu können um Vorlage sämtlicher Tagesberichte ersucht.

Als Termin zur Beantwortung der Fragen wurde vom Finanzamt eine Frist von einem Monat gesetzt.

Vom Steuerlichen Vertreter wurde das Schreiben nachweislich am 9. August 2005 übernommen. Mit Schreiben vom 30. September 2005, ersuchte der steuerliche Vertreter um Fristverlängerung zur Beantwortung der Fragen bis zum 31. Oktober 2005.

Mit Schriftsatz vom 28. Oktober 2005, eingelangt beim Finanzamt am 3. November 2005, hat der steuerliche Vertreter folgendes mitgeteilt:

„Die Dienstnehmer hatten während des Prüfungszeitraumes nicht die Möglichkeit, mit einem firmeneigenen Kfz Privatfahrten zu tätigen. Es ist firmenintern geregelt, dass jeweils bei Arbeitsschluß die Schlüssel der Kraftfahrzeuge im Büro abgegeben werden müssen. Im Übrigen wird auf das Schreiben vom 2. November 2004 (Berufung) verwiesen.

Auch bezüglich der Geschäftsführer ist diese Vorgangsweise vereinbart und halten sich diese auch daran. Zum Beweis dafür wird die zeugenschaftliche Einvernahme derselben beantragt.

Die Erschwerniszulage wurde auf Grund des Kollektivvertrages gewährt. Es wurden keine Reisekostenabrechnungen im engeren Sinn gewährt, sondern nur Entfernungszulagen auf Grund des Kollektivvertrages, welche bekanntlich dann zustehen, wenn der Dienstnehmer länger als 6 Stunden vom Betriebsort entfernt ist, was, wie sich aus den nunmehr beigelegten Arbeitsberichten ergibt, der Fall gewesen ist.“

In einer Anlage wurden die monatlichen Arbeitsberichte der beiden Dienstnehmer C und D für den Zeitraum Jänner 1999 bis Dezember 2002 übermittelt.

Mit Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt der Berufung teilweise stattgegeben. Hinsichtlich der Hinzurechnung der Sachbezüge für die private Nutzung der Firmenfahrzeuge ist das Finanzamt dem Berufungsbegehren der Bw. gefolgt. Ebenso wurde dem Berufungspunkt Taggelder stattgegeben. Betreffend der übrigen Berufungspunkte wurde in der Begründung ua. folgendes vom Finanzamt angeführt:

Geschäftsführerbezüge

Bei der Bw. sind die beiden Geschäftsführer, A zu 51% und B zu 49%, beteiligt. Zumal beide Geschäftsführer auch im Unternehmen tätig sind, einen Geschäftsführerbezug und auch die Beiträge zur Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft ersetzt erhalten, wird die im Zuge der Prüfung vertretene Meinung, dass beide Herren dienstnehmerähnlich sind und somit ihre Bezüge einschließlich der Sozialversicherungsbeiträge – richtigerweise im Zuge der Prüfung dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen wurden, geteilt.

Erschwerniszulagen

Schmutz – Erschwernis – und Gefahrenzulagen sind dann gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerbegünstigt, wenn sie deshalb gewährt werden, weil Arbeiten unter erheblicher, zwangsläufiger Verschmutzung, außerordentlicher Erschwernis oder Gefährdung der Gesundheit oder des Lebens, erbracht werden. Formelle Voraussetzung für die Steuerbegünstigung ist außerdem die Gewährung der Zulage auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988. In der Berufung

wurde ausgeführt, dass es den wirtschaftlichen Dispositionen des Unternehmens unterliegt, Erschwerniszulagen nur an jene Dienstnehmer auszus zahlen, die einem besonderen Arbeitsstress ausgesetzt sind. Desgleichen wurde in der Berufung die Meinung vertreten, dass aus ökonomischen Gründen solche Zulagen nicht unnötigerweise an andere Dienstnehmer bezahlt wurden, auch wenn sie diesen allenfalls zustünden und dass diese Vorgangsweise in der wirtschaftlichen Gebarung des Unternehmens bzw. der hierfür zuständigen Organe des Unternehmens liege.

Dieser Rechtsansicht kann seitens des Finanzamtes schon unter Hinweis auf den § 68 Abs. 5 Z 7 EStG 1988, der lautet "innerbetrieblich allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern" nicht gefolgt werden. Es wurde nämlich weder vom Unternehmen noch vom Steuerberater Unterlagen beigebracht aus denen hervorgeht, für welche Tätigkeiten diese Zulagen gewährt werden und worin bei diesen Tätigkeiten die außerordentliche Erschwernis liegt bzw. warum gerade zwei Arbeitnehmern die Zulage gewährt wurde.

Der steuerliche Vertreter hat daraufhin einen Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend wurde zu den Geschäftsführerbezügen ausgeführt, dass beide Geschäftsführer in keiner Weise in den betrieblichen Organismus eingegliedert seien, insbesondere der Geschäftsführer A, weil dieser ausschließlich mit der Kundenakquirierung und einer begleitenden Baustellenkontrolle beschäftigt sei. Außerdem sei die Bemessungsgrundlage unrichtig, weil im Prüfungszeitraum nur € 264.367,97 an Bezügen den Geschäftsführern zugeflossen seien. Im nächsten Absatz wird von einem Zufluß in Höhe von € 68.312,45 an den Geschäftsführer A ausgegangen. Außerdem wurde die zeugenschaftliche Einvernahme der beiden Geschäftsführer sowie einer Angestellten beantragt. Betreffend die Erschwerniszulage wurde angeführt, dass es tatsächlich so sei, dass eine besondere Erschwernis nur die beiden Dienstnehmer betreffe.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt folgenden Vorhalt an den steuerlichen Vertreter der Bw. übermittelt:

Geschäftsführerverträge der Herren A und B

Lohnkonten jener Bediensteten die im Prüfungszeitraum 1999 bis 2007 Erschwerniszulagen erhalten haben.

Aufzeichnungen der Stunden, für die Erschwerniszulagen gewährt wurden.

Mit Schreiben vom 12. März 2009 gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass es keine schriftlichen Geschäftsführerverträge gibt. Außerdem wurde betreffend der Zulagen vorgebracht, dass die Zulage für 1/3 der Arbeitszeit für außerordentliche Erschwernis, 1/3 der Arbeitszeit für Verschmutzung und 1/3 der Arbeitszeit für Gefahren bezahlt wird.

Diesbezügliche Aufzeichnungen wurden nicht vorgelegt. Die angeforderten Lohnkonten wurden übermittelt.

In der am 13. Oktober 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt, dass es betreffend der Erschwerniszulagen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens der Finanzbehörde bekannt sein müsste, dass die Tätigkeiten, welche die Dienstnehmer der Bw. verrichten, alle drei Merkmale für die Gewährung der Steuerfreiheit der Zulagen aufweisen, weil sie zum Teil eine körperliche Schwerarbeit umfassen (Stemm – und Grabarbeiten), weil sie gefährlich seien (Arbeiten an Stark – und Normalstromleitungen) und weil sie schmutzanfällig seien (Stemm – und Grabarbeiten). Zur Gefährlichkeit der Arbeiten sei noch anzuführen, dass die Bw. auch Antennen und Blitzschutzanlagen montiere und die Dienstnehmer daher auf Hausdächern tätig sein müssen.

Es sei unzumutbar, die Dienstnehmer zu verhalten, differenziert nach den jeweiligen Kriterien der Steuerfreiheit Aufzeichnungen zu führen, zumal sich die im Vorigen beschriebenen Kriterien aus dem Umfang der geleisteten bzw. der verrechneten Arbeiten ablesen ließen und im Übrigen auch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens einsichtig sein müssten. Dazu komme noch, dass die Arbeitsvorgänge ineinanderfließen. Der Dienstnehmer stemme, dann arbeite er mit dem Strom, dann klettere er auf das Dach.

Über Frage der Referentin, ob die Bw. auf besondere Arbeiten spezialisiert sei, hat der steuerliche Vertreter ausgeführt, dass die normale Elektrikerarbeit und auch Gebrechensbehebungen durchgeführt werden. Es würden auch Computerleitungen ganze Lichtsysteme und Bussysteme verlegt bzw. installiert werden. Die Bw. habe zB in S die Elektrik für die UNO – Truppen verlegt. Die Bw. versuche nicht nur die normale Elektrikerarbeit abzudecken, sondern auch besondere Arbeiten durchzuführen.

Der Geschäftsführer A sei der Seniorschlichter und sei jetzt schon in Pension. A sei deswegen in den betrieblichen Ablauf nicht eingebunden gewesen, weil er im gesamten Prüfungszeitraum ausschließlich Kundenaufträge akquiriert habe. Dies habe er, weil er Flugkapitän sei und den Privatpilotenschein besitze, im Zuge dieser Tätigkeit ausgeübt. Er habe nämlich für private Bedarfsflugunternehmen viele Entscheidungsträger als Flugkapitän in diesen Flugzeugen transportiert und durch diese Kontakte sehr lukrative und werbewirksame Aufträge, wie zB den Auftrag in S für die Bw. akquirieren können. Er habe im Büro der Bw. nicht einmal einen Arbeitsplatz, weil er diesen auch nicht benötige.

Der Geschäftsführer B sei in die innere Organisation der Bw. nicht eingebunden, weil er sich ausschließlich um die Baustellen kümmere. Die innere Organisation der Bw. werde von der Zeugin E erledigt.

Zur Einbeziehung der GSVG Beiträge in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass es sich hierbei lediglich um einen Kostenersatz handle. Auf Grund der einschlägigen Bestimmungen des GSVG sei jedes Organ einer Kapitalgesellschaft, welches eine Gewerbeberechtigung besitze, pflichtversichert. Dies auch dann wenn überhaupt keinerlei Geschäftsführerbezüge ausbezahlt würden. Da aber die Bw. als Kapitalgesellschaft zwingend aufgrund des UGB Organe besitzen müsse, sei die Bezahlung der GSVG-Beiträge Ausfluss der Rechtsform der Bw.

Die Amtspartei hat betreffend die Zulagen ausgeführt, dass diese pro Monat in gleichbleibender Höhe ausbezahlt worden seien und dass nicht alle Dienstnehmer sondern nur einige Dienstnehmer die Zulagen bekommen hätten. Außerdem lasse sich ohne entsprechende Aufzeichnungen nicht nachvollziehen, welcher Dienstnehmer erschwerende oder gefährdende Arbeiten über das übliche Ausmaß hinaus überwiegend im Lohnzahlungszeitraum geleistet habe. Zu den Sozialversicherungsbeiträgen wurde von der Amtspartei vorgebracht, dass der Kostenersatz für Pflichtversicherungsbeiträge nicht grundsätzlich steuerfrei sei. Geleistete Pflichtversicherungsbeiträge würden lediglich Werbungskosten darstellen. Daher sei für einen solchen Kostenersatz die Dienstgeberbeitragspflicht gegeben. Bezüglich der Geschäftsführerbezüge wurde ausgeführt, dass beide Geschäftsführer der Bw. über Jahre laufend Geschäftsführerbezüge erhalten hätten und durch die Geschäftsführung eine Eingliederung in die Organisation der Bw. gegeben sei.

Vom steuerlichen Vertreter wurde außerdem darauf hingewiesen, dass ausdrücklich die Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechtes der Gleichheit der steuerlichen Belastung des Unternehmerlohnes vorgebracht werde, weil jene Unternehmer, welche als Geschäftsführer tätig seien, für ihre Bezüge Dienstgeberbeitrag zu entrichten hätten, währenddessen die Gewinne der Einzelunternehmer, sowie der Personengeschafter dieser Abgabe nicht unterlägen. Die Geschäftsführerbezüge seien im gegenständlichen Fall bei Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise teilweise Gewinnausschüttungen, weil sich aus der Aktenlage ergäbe, dass die beiden Gesellschafter nur einen kleinen Teil der erwirtschafteten und ausschüttbaren Gewinne im Wege der Geschäftsführerbezüge an sich fließen haben lassen. Auch diesbezüglich liege Gleichheitswidrigkeit vor, denn es sei kein sachlicher Grund dafür zu erkennen, dass Gewinnausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nicht dem Dienstgeberbeitrag unterliegen, währenddessen dies bei Geschäftsführerbezügen so sein soll.

Betreffend der in der Ladung angeführten Höhe der Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass nach den Recherchen in den bekannt gegebenen Beträgen die Mehrbelastung aufgrund der Lohnsteuerprüfung enthalten sei. Als Beweis wurde auf das Steuerkonto verwiesen.

Zu den gestellten Beweisanträgen betreffend die Erschwerniszulage auf Einvernahme der Geschäftsführer und betreffend die ausbezahlten Vergütungen an die Geschäftsführer auf Einvernahme einer Angestellten und der beiden Geschäftsführer, verkündet die Vorsitzende, dass die Anträge auf Zeugeneinvernahme abgelehnt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Laut eingeholtem Firmenbuchauszug ist im Prüfungszeitraum 1999 bis 2003 A zu 51% und B zu 49% an der Bw. beteiligt. A hat seit dem 12. Jänner 1971 und B seit dem 9. Mai 1990 die Funktion eines Geschäftsführers inne. A hat im Prüfungszeitraum Kundenaufträge akquiriert und B ist für die Baustellen zuständig. Weiters ist aus dem Firmenbuchauszug ersichtlich, dass die Bw. ein Elektroinstallationsunternehmen betreibt. Von der Bw. werden normale Elektrikerarbeiten ausgeführt und auch Antennen und Blitzschutzanlagen montiert.

Da während der durchgeführten Prüfung vom steuerlichen Vertreter der Bw. weder durch Vorlage von Unterlagen und Belegen noch durch eine klärende Stellungnahme betreffend der vom Prüfungsorgan aufgegriffenen Punkte - Privatnutzung der Firmenautos, Gewährung von Taggeld und Erschwerniszulagen - eine Klärung des Sachverhaltes herbeigeführt werden konnte, erfolgte vom Prüfungsorgan eine Hinzurechnung der Sachbezugswerte für die private Nutzung der Firmenfahrzeuge bzw. eine Nachversteuerung der steuerfrei ausbezahlten Taggelder und der Erschwerniszulage.

Weiters ist vom Prüfungsorgan festgestellt worden, dass die laut Buchhaltung an die Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen nicht dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen worden sind. Außerdem wurde festgestellt, dass die Bw. für die Geschäftsführer die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung getragen hat. Vom Prüfungsorgan wurden die an die Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen und die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung der Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages hinzugerechnet und die Nachforderungsbeträge ermittelt. Die Nachforderungsbeträge wurden der Bw. mit Haftungs – und Abgabenbescheiden vorgeschrieben.

Im Zuge des vom Finanzamt durchgeführten Berufungsverfahrens sind vom steuerlichen Vertreter Unterlagen beigebracht worden. Den Berufungspunkten Hinzurechnung von Sachbezügen PKW und Nachversteuerung von Taggeldern wurde stattgegeben. Hinsichtlich der Punkte Dienstgeberbeitrag für die Vergütungen der Geschäftsführer und Erschwerniszulage für die Dienstnehmer C und D ist das Finanzamt dem Berufungsbegehren nicht gefolgt.

Strittig ist im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, ob die von der Bw. an ihre Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen und die von der Bw. für ihre Geschäftsführer getragenen Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages miteinzubeziehen sind und ob die von der Bw. an die Dienstnehmer C und D gewährte Erschwerniszulage zu Recht steuerfrei belassen wurde.

Rechtliche Würdigung

Dienstgeberbeitrag Gesellschafter Geschäftsführer

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person

gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. etwa auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068 und 22.12.2004, 2002/15/0140).

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Laut dem eingeholten Firmenbuchauszug sind die Agenden der Geschäftsführung von A durchgehend seit 12. Jänner 1971 und von B seit 9. Mai 1990 wahr genommen worden. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel

gegeben (VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068). Unmaßgeblich ist, ob dem Geschäftsführer ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Von der Bw. wird aber auch die Höhe der zugeflossenen Vergütungen bestritten. Im Vorlageantrag wird hiezu ausgeführt, dass im Prüfungszeitraum 1999 bis 2003 insgesamt € 264.367,97 zugeflossen seien. Dem Geschäftsführer A sei davon ein Betrag von € 68.312,45 zugeflossen.

Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist für den Fall, dass der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Kapitalgesellschaft ist, die sein Schuldner ist, der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem die Forderung fällig ist, sofern die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist, wobei für die Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit auch von Bedeutung ist, ob der Kapitalgesellschaft, sollte sie nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu beschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (Vg. VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002 und die dort angeführte Judikatur).

Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist; andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne entsprechende Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014, und die dort angeführten Literaturhinweise).

Eine von der Referentin durchgeführte Abfrage im Abgabensinformationssystem für beide Geschäftsführer hat ergeben, dass die vom Prüfungsorgan im Bericht dargestellten Vergütungen mit den gleichen Beträgen (ohne Ansatz der Sozialversicherungsbeiträge) in den Einkommensteuerbescheiden zum Ansatz gekommen sind. Für den Geschäftsführer B wurde laut Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2001 ein höherer Betrag bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit angegeben, als im Bericht angeführt wurde. Dem Vorbringen, dass die Vergütungen nicht in der festgestellten Höhe zugeflossen seien, kann auf Grund der vorliegenden Einkommensteuerbescheide, nicht gefolgt werden. Hinsichtlich der Hinzurechnung der Sozialversicherungsbeiträge ist anzuführen, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17. September 1997, Zl. 93/13/0077 ausgesprochen hat, dass die gesamte Tätigkeit des Gesellschafter Geschäftsführers einer

GesmbH im Interesse der Gesellschaft gelegen ist, und daher auch die gesamte, dafür geleistete Vergütung einen der Gesellschaft in ihrem betrieblichen Interesse erwachsenen Aufwand darstellt. Aus der Sicht der rechtlichen Verpflichtung zur Entrichtung der Pflichtbeiträge zur Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft kann kein Zweifel daran bestehen, dass der Gesellschafter Geschäftsführer sie schuldet und zu leisten hat. Er (und nicht die Gesellschaft) unterliegt der gesetzlichen Pflichtversicherung, nur ihn trifft die Beitragspflicht, und nur er erwirbt damit einen Anspruch gegenüber der gesetzlichen Sozialversicherung. Der Beitrag bemisst sich nach der ihm für seine Tätigkeit gewährten Vergütung und ist grundsätzlich aus dieser zu tragen. Er ist daher – gleichgültig, wie seine Entrichtung erfolgt – stets Teil der ihm von der Gesellschaft gewährten Vergütung. Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass nach der Judikatur (vgl auch VwGH vom 25. September 2001, Zl. 2001/14/0117 und vom 26. März 2003, Zl. 2001/13/0092) die von der Bw. für ihre Geschäftsführer getragenen Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung einen Teil der Vergütung darstellen und somit in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag miteinzubeziehen sind.

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nur in Höhe des Nachforderungsbetrages vorgenommen. Dies entspricht nicht den Bestimmungen des § 201 BAO, nach welchen – der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 28. Mai 2008, Zl. 2008/15/0136, 0137, folgend – stets die gesamte auf den Besteuerungszeitraum entfallende Abgabe festzusetzen ist.

Die Höhe der Bemessungsgrundlage wurde vom Finanzamt für die streitanhängigen Kalenderjahre dem Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 6. September 2010 mitgeteilt. Die Höhe der Beitragsgrundlage wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw. mit der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung bekannt gegeben. Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung seien nach den Recherchen in den bekannt gegebenen Beträgen die Mehrbelastungen aufgrund der Lohnsteuerprüfung enthalten. Als Beweis wurde das Steuerkonto vom steuerlichen Vertreter angeführt. Das Finanzamt hat dem Unabhängigen Finanzsenat die Konten betreffend die Buchungen für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag übermittelt. Aus diesen Kontenauszügen sind die von der Bw. jeweils gemeldeten Beträge (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) ersichtlich. Anzumerken ist noch, dass im Kalenderjahr 1999 unter einer anderen Steuernummer eines anderen Finanzamtes die Buchungen durchgeführt worden sind. Aufgrund der übermittelten Kontendaten ist zu entnehmen, dass von der Bw. folgende Beträge für die streitanhängigen Kalenderjahre an Dienstgeberbeitrag abgeführt worden sind. Auf Grund der von der Bw. gemeldeten Beträge

ergibt sich die nachangeführte Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages vor den Prüfungsfeststellungen.

Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages laut Bw

Kalenderjahr	Abgeführter Dienstgeberbeitrag (Euro)	Bemessungsgrundlage (Euro)
1999	7.959,56	176.879,22
2000	9.537,00	211.933,36
2001	9.979,29	221.762,00
2002	11.868,19	263.737,56
2003	11.501,76	255.594,67

Auf Grund dieser Berufungsentscheidung sind in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages die an die Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen und die von der Bw. für die Geschäftsführer geleisteten Sozialversicherungsbeträge miteinzubeziehen.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag neu:

Bemessungsgrundlage	1999	2000	2001	2002	2003
Alt	176.879,22	211.933,36	221.762,00	263.737,56	255.594,67
Abfuhrdifferenzen lt Prüfung	867,00	-15.912,00			
Zwischensumme	177.746,22	196.021,36			
Hinzurechnung (Vergütung, Sozialversicherung)	63.804,41	100.342,00	97.739,15	85.338,52	88.639,00
Hinzurechnung K		2.237,00			
BMG neu	241.550,63	298.600,36	319.501,15	349.076,08	344.233,67

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung auf Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechtes der Gleichheit der steuerlichen Belastung des Unternehmerlohns wird angemerkt, dass es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates ist, eine Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit gesetzlicher Bestimmungen

durchzuführen. Der Unabhängige Finanzsenat hat bei Ausübung seiner Tätigkeit nach dem (abgabenrechtlichen) Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) vielmehr auf eine gesetzeskonforme Anwendung zu achten.

Neuberechnung der Lohnsteuer (Beträge in Euro)

	1999	2000	2001	2002	2003
Abfuhrdifferenzen lt Bescheid vom 19. Oktober 2004	51,30	-586,76			
Lohnsteuer lt Bescheid vom 19. Oktober 2004	2.069,01	3.422,07	3.154,06	3.062,24	2.160,36
Abfuhrdifferenzen (wie BVE)	51,30	-586,76			
Lohnsteuer neu (wie BVE)	376,92	1.114,07	490,42	462,26	473,28
Summe	428,22	527,31	490,42	462,26	473,28

Erschwerniszulagen

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 € 360,00 (S 4.940,00) monatlich steuerfrei.

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 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 bringt.

Die Zulagen sind nur begünstigt soweit sie auf Grund der im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden.

Aus dem im Gesetz verwendeten Terminus Zulagen ergibt sich, dass die Voraussetzungen für deren Steuerfreiheit nur dann erfüllt sind, wenn diese Zulagen neben dem laufenden Grundlohn, entweder mit einem festen Betrag oder in Prozenten des Lohnes, gewährt werden. Solche Zulagen können daher infolge ihrer Funktion nur Bestandteile des Lohnes sein und dürfen nicht auf Kosten einer arbeitsrechtlich unzulässigen Kürzung des Grundgehaltes gehen (funktionelle Voraussetzung).

Die formellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit bildet die Auszahlung auf Grund lohngestaltender Vorschriften oder innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern. Entscheidungsrelevant für die Begünstigung des § 68 EStG 1988 ist zusätzlich zur funktionellen und formellen Voraussetzung noch die Erfüllung der materiellrechtlichen (tatbestandsmäßigen) Bedingung, da Art und Ausmaß der Tätigkeiten, die die begünstigten Zulagen rechtfertigen, ausdrücklich im Einkommensteuergesetz normiert sind (vgl. Müller, ecolex 1995, Doralt Einkommensteuergesetz Kommentar § 68 Tz 10 und 11).

Im gegenständlichen Fall ist der Kollektivvertrag Metall anzuwenden. Im Punkt XIV des Kollektivvertrages sind die Zulagen und Zuschläge angeführt. Demnach gebührt dem Dienstnehmer für Arbeiten, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Verschmutzung von Körper und Bekleidung zwangsläufig bewirken eine Schmutzzulage. Für Arbeiten, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis mit sich bringen, gebührt dem Arbeitnehmer eine Erschwerniszulage. Für Arbeiten, die 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, gebührt eine Gefahrenzulage. Die Zulagen sind pro Stunde in Höhe eines bestimmten Mindestbetrages zu gewähren.

Laut den vorliegenden Lohnkonten hat die Bw. an die Dienstnehmer C und D eine Erschwerniszulage ausbezahlt.

Die Begünstigung nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 setzt ua. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgt, die die in § 68 Abs. 5 EStG 1988 angeführten Voraussetzungen erfüllen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt es jedoch auch darauf an, dass die zu leistenden Arbeiten –

worunter nur die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses schlechthin (insgesamt) zu erbringende Arbeitsleistung verstanden werden kann – überwiegend eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Die Frage der außerordentlichen Erschwernis ist also nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Erschwernis verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes iSd § 77 EStG 1988 zu prüfen, ob sie überwiegend eine außerordentliche Erschwernis bewirken. Es müssen also auch in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die eine außerordentliche Erschwernis bilden, überwiegen. Dies bedeutet aber auch, um eine Überprüfung durchführen zu können, dass Aufzeichnungen zu führen sind. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde die Bw. vom Finanzamt eingeladen, Unterlagen betreffend die Erschwerniszulage vorzulegen. Es wurden von der Bw. für beide Dienstnehmer Arbeitsberichte nachgereicht. Diese Arbeitsberichte sind in Tabellenform erstellt und enthalten Angaben über die tägliche Arbeitszeit und die besuchten Kunden. Die Lohnkonten wurden ebenfalls übermittelt. Aufzeichnungen der Stunden, für die die Erschwerniszulage gewährt wurde, sind nicht vorgelegt worden. Im Antwortschreiben des Ergänzungsansuchens wurde nur ausgeführt, dass die Zulage für 1/3 der Arbeitszeit für außerordentliche Erschwernis, 1/3 der Arbeitszeit für Verschmutzung und 1/3 der Arbeitszeit für Gefahren bezahlt wird. In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ausgeführt, dass die Tätigkeiten, welche die Dienstnehmer verrichten, alle drei Merkmale für die Gewährung der Steuerfreiheit der Zulage aufweisen würden. Die Tätigkeit sei durch Stemm- und Grabarbeiten zum Teil körperliche Schwerarbeit, durch Arbeiten an Stark- und Normalstromleitungen sei eine Gefährdung gegeben und außerdem seien die Arbeiten schmutzanfällig. Außerdem erfolge auf Hausdächern die Montage von Antennen und Blitzschutzanlagen, dadurch sei die Gefährlichkeit der Arbeiten als erwiesen anzusehen. Weiters wurde noch vorgebracht, dass es unzumutbar sei, den Dienstnehmer zu verhalten, differenzierte Aufzeichnungen zu führen. Es wurde noch darauf verwiesen, dass sich aus dem Umfang der geleisteten bzw. verrechneten Arbeiten die Kriterien für die Zulage ablesen ließen.

Als Nachweis, dass die Zulage zu Recht steuerfrei belassen wurde, sind von der Bw. die Arbeitsberichte und die Lohnkonten der Dienstnehmer C und D vorgelegt worden. Die Arbeitsberichte enthalten Angaben zur täglichen Arbeitszeit, die von den Dienstnehmern besuchten Kunden oder die Angabe einer Adresse und Eintragungen für Urlaubstage. Aus den Lohnkonten ist zu entnehmen, dass beide Dienstnehmer als Elektromonteure bei der Bw. beschäftigt sind und eine 38,5 Stunden Woche haben. Zusätzlich zum monatlichen Bruttolohn ist auf den Lohnkonten eine Erschwerniszulage ausgewiesen. Aus der Höhe der Zulage ergibt sich, dass diese für 154 Monatsstunden gewährt wurde (zB. D Jänner 1999, Zulage S 783,00/S 5,08 pro Stunde).

Die vorgelegten Lohnkonten und die Arbeitsberichte enthalten keine Angaben, dass die von den beiden Dienstnehmern durchzuführenden Arbeiten auch in zeitlicher Hinsicht unter erschwerten Bedingungen erfolgt sind und daher überwiegen. Aus den vorgelegten Unterlagen lässt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nicht entnehmen, dass die von den Elektromonteuren durchzuführenden Arbeiten auch in zeitlicher Hinsicht unter erschwerten Bedingungen erfolgt sind und daher überwiegen. Die Angaben der Bw., dass die Zulage für je 1/3 der Arbeitszeit für Verschmutzung, Gefahr und Erschwernis bezahlt worden sind, stellen keinen Nachweis dar, dass die tatsächlich von den Arbeitnehmern im Lohnzahlungszeitraum zu leistenden Arbeiten, welche mit einer außerordentlichen Erschwernis verbunden sind, überwiegen. Der in der mündlichen Verhandlung dargestellte Arbeitsablauf der Tätigkeiten der Dienstnehmer wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Abrede gestellt. Ohne Zweifel kann die Montage von Antennen und Blitzschutzanlagen auf Dächern je nach Höhe des Hauses bzw. der Dachneigung eine Gefährdung für den Dienstnehmer darstellen. Ebenso sind zur Installation von Stromleitungen, insbesondere zur Verlegung von Kabelschläuchen in der Wand Stemmarbeiten – entweder händisch oder mit Maschinen – notwendig. Stemmarbeiten bewirken nach der allgemeinen Lebenserfahrung eine Verschmutzung des Dienstnehmers bzw. seiner Arbeitskleidung. Eine Beschreibung der von den Dienstnehmern durchgeführten Arbeiten, kann aber nicht Aufzeichnungen ersetzen, die einem Dritten die Überprüfungsmöglichkeit bieten soll, dass von den Dienstnehmern erschwerende oder gefährdende Arbeiten über das übliche Ausmaß hinaus überwiegend im Lohnzahlungszeitraum verrichtet worden sind.

Da von der Bw. keine Nachweise über das zeitliche Ausmaß der erschwerten Tätigkeiten erbracht wurde, kann dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es die von der Bw. steuerfrei gewährten Erschwerniszulagen nachversteuert hat.

Zu den von der Bw. in der Berufung bzw. im Vorlageantrag gestellten Beweisanträgen auf zeugenschaftliche Einvernahme der beiden Geschäftsführer sowie einer Arbeitnehmerin ist folgendes auszuführen:

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn es aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden

sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates war den von der Bw. gestellten Beweisanträgen weder betreffend die Dienstgeberbeitragspflicht der Geschäftsführer noch der steuerfreien Gewährung der Erschwerniszulage nachzukommen. Ob die Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert sind, hängt nicht davon ab, ob sie einen Arbeitsplatz im Büro zur Verfügung haben, da durch die Übernahme der Agenden der Geschäftsführung durch die Geschäftsführer nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Eingliederung in den Betrieb gegeben ist. Weitere Feststellungen zum Sachverhalt waren daher unerheblich. Betreffend die Erschwerniszulage wird nicht in Zweifel gezogen, dass die Dienstnehmer einem besonderen Arbeitsstress unterliegen. Eine Einvernahme der Geschäftsführer kann aber nicht Aufzeichnungen ersetzen, welche dokumentieren sollen, dass in zeitlicher Hinsicht die unter erschwerten Bedingungen durchzuführenden Arbeiten überwiegen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 11. November 2010