

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NG, vertreten durch BDO Tschofen Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 6800 Feldkirch, Gallmistrasse 13, gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2000 bis 2004 betreffend Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag des Finanzamtes Feldkirch vom 30. Mai 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2005 hat durch das Finanzamt Feldkirch bei der Bw., einer Firma mit dem Geschäftszweig EVN, eine Lohnsteuerprüfung betreffend die Zeiträume 2000 bis 2004 stattgefunden. Dabei wurde verfahrensgegenständlich festgestellt, dass den Mitarbeitern im Technischen Dienst, den Produktionsleitern, Schichtführern und Arbeitsvorbereitern eine Erschweriszulage von 10 % bzw. eine Gefahrenzulage von 5 % steuerfrei ausbezahlt wird, ohne dass die gesetzlichen Voraussetzungen dazu vorliegen. Demzufolge wurde rückwirkend für den Prüfungszeitraum nur eine Zulage in Höhe von 3 % steuerfrei anerkannt, wobei diese Zulagen in Zukunft steuerpflichtig zu behandeln sind. Das Finanzamt hat auf Grund dieser Feststellungen schließlich die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide über die Zeiträume 2000 bis 2004 erlassen, mit welchen die Bw. für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 147.050,93 € in Anspruch genommen sowie der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleich für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt wurde.

In der gegen die Lohnsteuer der Höhe nach erhobenen Berufung, die Festsetzungen des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleich für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag werden nicht angefochten, wird im Wesentlichen ausgeführt, dass im Einkommensteuergesetz nicht geregelt sei, in welcher Höhe die Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen begünstigt seien, auch nicht, dass Erschwernis lediglich auf körperliche Erschwernis reduziert sei. Vielmehr müssten die Zulagen den Tätigkeiten angemessen sein. Im Zuge der letzten Lohnsteuerprüfung betreffend die Zeiträume 1992 bis 1996 seien die Zulagen in Höhe von 10 % (Erschwerniszulage) bzw. 5 % (Gefahrenzulage) unter den selben Gegebenheiten und Umständen steuerlich anerkannt und somit das Ausmaß der Zulagen als sachlich vertretbar beurteilt worden. Im Vertrauen darauf seien die Zulagen für den nunmehrigen Prüfungszeitraum steuerfrei ausbezahlt worden. Es werde daher der Antrag gestellt, die bekämpften Bescheide aufzuheben und die Lohnsteuernachforderungen neu (Lohnsteuer 2000: 0,00 €, 2001: 3.052,26 €, 2002: 3.060,00 €, 2003: 3.060,00 €, 2004: 3.060,00 €) festzusetzen.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt aus, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Legalitätsprinzip stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere der Grundsatz von Treu und Glauben sei. Zudem sei ungeachtet, dass die Lohnsteuerprüfung für die Zeiträume 1992 bis 1996 die Steuerfreistellung von Erschwernis- und Gefahrenzulagen in einer bestimmten Höhe unbeanstandet gelassen habe, die Abgabenbehörde nicht daran gehindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen und von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen.

Die Bw. hat hierauf unter Hinweis auf ihr bisheriges Vorbringen den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 68 Abs.1 EStG sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Gemäß Abs. 5 leg.cit. 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 bringen.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

- auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
- auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
- auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
- auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, GBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
- innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Die Bw. hat betreff der Auszahlung der gegenständlichen Erschwernis- und Gefahrenzulagen an die Mitarbeiter im Technischen Dienst, Produktionsleiter, Schichtführer und Arbeitsvorbereiter zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens dargelegt, inwieweit für diese Personengruppen die gesetzlichen Voraussetzungen für den Bezug dieser steuerfreien Zulagen vorliegen bzw. welchen tatsächlichen Erschwernissen und Gefahren diese Personengruppen bei ihrer Tätigkeit ausgesetzt sind und liegen auch sonst keinerlei diesbezügliche Hinweise aktenkundig vor. Es wurden auch im Zuge der Lohnsteuerprüfung bei der Arbeitsplatzbesichtigung keine solche Feststellungen getroffen, sondern wurde festgestellt, dass alle übrigen Dienstnehmer der Bw., mit Ausnahme der Mitarbeiter im Tiefkühlbereich

nicht überwiegend einer Erschwernis bzw. Gefahr ausgesetzt sind. Der unabhängige Finanzsenat geht deshalb bedenkenlos davon aus, dass solche Umstände im Sinne des § 68 EStG bei den Tätigkeiten dieser Personengruppen nicht gegeben sind. Es ist demzufolge auch nicht mehr nachzuprüfen, ob diese Tätigkeiten überwiegend unter Erschwernis- bzw. Gefahrenbedingungen erfolgen, wobei dies nicht einmal von der Bw. selbst behauptet wird. Die von der Bw. ins Treffen geführte Prüfung der Angemessenheit erübrigt sich ebenfalls, da wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, eine Angemessenheitsprüfung nur hinsichtlich jener Zulagenbestandteile vorzunehmen ist, die ein angemessenes Ausmaß der Gefährdung im Verhältnis zur gewährten Zulage übersteigen. Dies setzt aber voraus, dass auch im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum die Arbeit überwiegend unter den besonderen Umständen des § 68 Abs. 5 EStG verrichtet wurde, was wie aus dem o.a. erhellt, eindeutig zu verneinen ist.

Wenn die Bw. anführt, bei der letzten Lohnsteuerprüfung betreffend die Jahre 1992 bis 1996 seien die Erschwerniszulagen in Höhe von 10 % und die Gefahrenzulagen in Höhe von 5 % unter den selben Gegebenheiten und Umständen wie gegenständlich sehr wohl steuerlich anerkannt und somit das Ausmaß der Zulagen als sachlich vertretbar beurteilt und im Vertrauen auf die Richtigkeit und Korrektheit dieser geprüften und vom Finanzamt bestätigten Vorgangsweise seien auch im nunmehrigen Prüfungszeitraum 2000 bis 2004 diese Zulagen steuerfrei ausbezahlt worden, so vermag auch dieses Vorbringen der Berufung zu keinem Erfolg zu verhelfen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB 18.12.1996, 94/15/0151; 21.1.2004, 2003/16/0113) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzeswidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 19.11.1998, 98/15/0150; 20.12.2000, 98/13/0326; 28.5.2002, 99/14/0021; 21.10.2004, 2000/13/0179,0180).

Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185), wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; 26.6-2002, 98/13/0013), (Ritz, BAO³, § 114 Tz 9).

Es liegt also in dem Umstand, dass bei der damaligen Lohnsteuerprüfung für die vor den verfahrensgegenständlichen Jahren liegenden Zeiträume 1992 bis 1996 die steuerfreie Auszahlung von Erschwernis- und Gefahrenzulagen für bestimmte Personengruppen nicht beanstandet wurde, und dies bei der numehrigen Lohnsteuerprüfung beanstandet bzw. die steuerliche Vorgangsweise der Bw. nicht mehr wie früher akzeptiert wurde, kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor, da die Behörde nicht gehindert ist, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen. Unbilligkeitsgründe wie o.a. sind im gegebenen Falle nicht erkennbar und werden von der Bw. auch nicht behauptet, zumal auch die Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1992 bis 1996 im nachhinein erfolgt ist, die Vorgangsweise betreff der Auszahlung von Erschwernis- und Gefahrenzulagen an bestimmte Personengruppen durch die Bw. demzufolge von dieser vorbestimmt war.

Die Berufung war aus den o.a Gründen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 11. August 2006