

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 8. Jänner 2003 der Bw., vertreten durch AGITAS Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH, 1030 Wien, Apostelgasse 23, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 20. Dezember 2002 des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien betreffend Haftung für Lohnsteuer (L) und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

	laut Bescheid		laut Berufungsentscheidung	
	ATS	€	ATS	€
L-Abfuhrdifferenzen	37.110,02	2.696,89	37.110,02	2.696,89
L-Fehlberechnungen	217.197,94	15.784,39	107.038,94	7.778,82
DB	49.944,94	3.629,64	49.944,94	3.629,64
DZ	27.948,96	2.031,13	27.948,96	2.031,13

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungsweberin (Bw.) fand für den im Spruch genannten Zeitraum eine Lohnsteuerprüfung statt. Hierbei traf das Prüfungsorgan ua. folgende Feststellungen: An drei nach dem Kollektivertrag für das grafische Gewerbe beschäftigte Angestellte (AS, AIS und TS) waren im Prüfungszeitraum nach § 68 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 steuerfrei belassene Schmutzzulagen zur Auszahlung gelangt. Mangels Vorliegen einer entsprechenden kollektivvertraglichen Regelung fehle die formale Voraussetzung für die Steuerfreiheit der ausbezahlten Zulagen, weshalb das Prüfungsorgan aus diesem Titel die folgende Nachversteuerung vornahm:

Dienstnehmer	Zeitraum	Bemessungsgrundlage in ATS	Steuersatz (%)	Nachforderung in ATS
AS	1-12/2000	48.000,00	32	15.360,00
AIS	1/96-12/2000	296.400,00	32	94.848,00
TS	1-11/2000	22.836,00	32	9.799,00
Summe				120.007,00

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen an und schrieb in Summe die im Spruch genannten lohnabhängigen Abgaben mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 20. Dezember 2002 zur Abstattung vor.

Ihre Berufung begründet die Bw. im Wesentlichen sinngemäß damit, dass es sich bei ihr im Prüfungszeitraum um ein "Kleinstunternehmen" gehandelt habe, dass auch die fraglichen Bediensteten überwiegen – mehr als 90% ihrer Zeit - an den Druckmaschinen Dienst verrichteten, was die Steuerfreiheit der ausbezahlten Zulagen rechtfertige.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 5. Mai 2003 führt das Finanzamt begründend aus, dass es Art und Umfang der Tätigkeit der betreffenden kaufmännischen Angestellten an den Druckmaschinen nicht in Abrede stelle, dass aber die ausbezahlten Zulagen, da der Kollektivvertrag für das grafische Gewerbe für Angestellte solche nicht vorsehe, nicht steuerfrei gestellt werden könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutzzulagen im dort genannten Ausmaß steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 leg. cit. sind unter Schmutzzulagen 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.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 68, Tz 10ff; E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutzzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen.

Die erste Voraussetzung ist funktioneller Art. Sie ist erfüllt, wenn eine Zulage neben dem Grundlohn gewährt wird. Daraus ist zum einen abzuleiten, dass Zulagen nicht auf Kosten einer unzulässigen Kürzung des Grundlohnes gehen dürfen. Zum anderen bedeutet es, dass es unzulässig wäre, Zulagen lediglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen.

Im gegenständlichen Fall werden nach der Aktenlage monatliche Pauschalbeträge im Rahmen der im § 68 Abs. 1 EStG 1988 normierten Grenze neben dem Grundlohn gewährt, womit die funktionelle Voraussetzung als erfüllt anzusehen ist.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist formeller Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird. Es ist nicht erforderlich, dass eine Betriebsvereinbarung abgeschlossen wurde; vielmehr genügt die Tatsache, dass die Zulage innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 68, Tz 16).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei den überwiegend an den Druckmaschinen tätigen kaufmännischen Angestellten um eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 7 EStG 1988. Dass der Kollektivvertrag für das grafische Gewerbe für Angestellte keine Schmutzzulage vorsieht steht der Steuerfreiheit der gewährten Zulage, da das Gruppenmerkmal im Sinne genannter Gesetzesstelle erfüllt ist, nicht entgegen.

Zusätzlich zu den beiden erstgenannten Voraussetzungen ist für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer dritten, der so genannten materiellen Voraussetzung erforderlich. Der Arbeitnehmer muss auch tatsächlich Tätigkeiten verrichten, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen.

Für die Arbeitnehmer AIS und TS wurde durch die Bw. dem Finanzamt gegenüber der Nachweis über Art und Umfang deren Tätigkeit erbracht und steht nach den Ausführungen des Finanzamtes in seiner Berufungsvorentscheidung außer Streit. Für AS legte die Bw. über Vorhalt der Berufungsbehörde so genannte Jobtaschen vor, aus denen ersichtlich ist, dass dieser überwiegend unter verschmutzenden Bedingungen arbeitet.

Damit bestehen aber keine grundsätzlichen Bedenken gegen eine steuerfreie Behandlung der ausbezahlten Zulagen. Zu beachten ist jedoch, dass während des Urlaubs ausbezahlte

Zulagen steuerpflichtig sind, weil während dieser Zeit keine Arbeitsleistungen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen erbracht werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Berücksichtigung der Urlaubszeit die Steuerfreiheit für elf von zwölf Kalendermonaten gewährt wird. Im gegenständlichen Fall wurden die Zulagen monatlich in gleicher Höhe gewährt. 1/12 der gewährten Zulagen ist daher als steuerpflichtig zu behandeln, womit sich aus diesem Titel folgende Neuberechnung ergibt:

Dienstnehmer	Zeitraum	Bemessungsgrundlage in ATS (Urlaubsmonat/e)	Steuersatz (%)	Nachforderung in ATS
AS	1-12/2000	4.000,00	32	1.280,00
AIS	1/96-12/2000	24.700,00	32	7.904,00
TS	1-11/2000	2.076,00	32	664,00
Summe				9.848,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Juli 2005