



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 nach der am 8. September 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) stand als Berufsoffizier und Militärflugzeugführer bis 31. Juli 2005 als Beamter der Heeresverwaltung in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis. Seine Besoldung beinhaltete bis zu diesem Zeitpunkt eine Erschwernis- und Gefahrenzulage, für welche die Steuerbefreiung des § 68 Abs. 1 EStG berücksichtigt wurde.

Mit 1. August 2005 wechselte der Bw in die Stellung eines Vertragsbediensten und schloss einen Sondervertrag gemäß § 36 Vertragsbedienstetengesetz (VBG) ab, dessen Punkt 15 Abs. 4 (a) bezüglich des Entgelts folgende Regelung trifft:

„Dem Dienstnehmer gebührt als Entlohnung ein Monatsentgelt in Höhe von 301,72 % (das sind derzeit € 6.000,00) einschließlich allfälliger Teuerungszulagen des Gehaltes der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V eines Beamten der Allgemeinen Verwaltung.

Durch dieses monatliche Entgelt gelten die:

Pauschalvergütung für den verlängerten Dienstplan (§§ 16a GehG, § 22 VBG),
Truppendienstzulage (§§ 98, 131 GehG, § 85 VBG),
Erschwerniszulage (§ 19a GehG, § 22 VBG)
Gefahrenzulage (§ 19b GehG, § 22 VBG) und
Aufwandsentschädigung (§ 20 GehG, § 22 VBG)

als abgegolten."

Der Dienstgeber berücksichtigte ab diesem Zeitpunkt die Steuerbefreiung des § 68 Abs. 1 EStG nicht mehr.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2006 stellte der Bw beim Finanzamt den Antrag, ab 1. August 2005 pauschalierte Erschwernis- und Gefahrenzulagen im Ausmaß von 360,00 € pro Monat gemäß § 68 EStG als steuerfrei zuzuerkennen. Punkt 15 Abs. 4 des Sondervertrages regle die pauschalierte Abgeltung für die Erschwernis- und Gefahrenzulage, woraus die Existenz eines Gehaltsbestandteiles als Erschwernis- und Gefahrenzulage ersichtlich sei.

Mit Bescheid vom 28. September 2007 führte das Finanzamt auf Grundlage der vom Dienstgeber für den Bw übermittelten Lohnzettel die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 durch, ohne die vom Bw begehrte Steuerbefreiung des § 68 Abs. 1 EStG zu gewähren.

In seiner gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung verwies der Bw auf seinen Antrag vom 11. Dezember 2006.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2007 wies das Finanzamt die Berufung ab. Als Begründung führte das Finanzamt u.a. Erhebungen beim Bundesministerium für Landesverteidigung, Personalabteilung, an. Diese hätten ergeben, dass in den nach dem 31. Juli 2005 abgeschlossenen Sonderverträgen mit den Militärpiloten eine Entlohnung nach festen Entgeltansätzen vereinbart worden sei; unter § 68 Abs. 1 EStG fallende Erschwernis- bzw. Gefahrenzulagen seien in diesem Entgelt nicht enthalten; der im Sondervertrag enthaltene Passus, dass durch dieses Entgelt u.a. die Erschwernis- und Gefahrenzulage als abgegolten gelten, solle lediglich zum Ausdruck bringen, dass der Militärpilot keinen Anspruch auf derartige Vergütungen geltend machen könne; dies finde auch insofern Berücksichtigung, als seitens des Bundesministeriums für Landesverteidigung die Entgeltansätze (brutto) in jener Höhe angesetzt worden seien, dass der Nettoauszahlungsbetrag auf Grund der höheren Besteuerung zufolge Wegfalls der Steuerbefreiung des § 68 Abs. 1 EStG im Vergleich zu einem vorherigen Beamtendienstverhältnis relativiert worden sei.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wendet der Bw ein, dass ihm in einem Bescheid des Kommandos der Fliegerdivision ab 1. Jänner 2002 eine pauschalierte Erschwerniszulage und eine pauschalierte Gefahrenzulage zuerkannt worden seien. Die den Anspruch auf diese

Zulagen begründende Tätigkeit übe er weiterhin aus, da sein Arbeitsplatz im ständigen militärischen Flugdienst unverändert sei.

Die Ansicht, dass im Sonderentgelt keine Erschwernis- bzw. Gefahrenzulagen enthalten seien, sei schlichtweg falsch. Es habe sich lediglich die Form der Darstellung der Bezüge geändert. Ein ausgewiesener Hundertsatz sei im Sonderentgelt zwar nicht erkennbar, da die Zulage jedoch vor der Umstellung auf einen Sondervertrag im Jahr 2005 den Höchstbetrag von 360,00 € überstiegen habe, sei logischerweise davon auszugehen, dass bei gleich bleibender Tätigkeit und höherem Monatsentgelt nicht mit einer Verminderung dieses Betrages zu rechnen sei.

Der Passus im Sondervertrag solle gerade gegenteilig zum Ausdruck bringen, dass durch das monatliche Entgelt diese Ansprüche als abgegolten anzusehen seien.

Die Ansicht des Finanzamtes, die Bruttoentgeltsansätze seien in einer Höhe gewählt worden, um die höhere Besteuerung zu relativieren, sei irrig und nicht belegbar. Tatsächlich habe der Dienstgeber mit einer adäquaten Entlohnung für Militärpiloten Abgängen zu Zivilfirmen entgegenwirken wollen. Im Übrigen sollte die Motivation des Dienstgebers zur Gestaltung eines Sondervertrages in keinem kausalen Zusammenhang mit der Gestaltung des Einkommensteuerbescheides stehen.

In der am 8. September 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter des Bw auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.4.1999, 94/13/0026, dessen Aussagen auch auf den gegenständlichen Fall zutreffen würden. Weiters beantragte der steuerliche Vertreter, eine Anfrage an die unmittelbare Dienstbehörde des Bw, das Streitkräftekommando in Salzburg, zum Beweis dafür zu richten, dass der Bw seine bisherige Tätigkeit weiterhin ausübe und in seinem Entgelt eine Erschwernis- und eine Gefahrenzulage von mehr als 360,00 € monatlich enthalten seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Schon aus der eigentümlichen Bedeutung des Begriffes „Zulage“ geht hervor, dass damit ein zusätzlicher Lohnbestandteil gemeint ist. Nach § 68 EStG begünstigte Zulagen und Zuschläge müssen daher, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.7.2007, 2006/14/0048, ausgesprochen hat, zusätzlich zu nicht begünstigtem Grundlohn gezahlt werden. Sie werden somit neben dem Grundlohn entweder mit einem festen Betrag oder in

Prozentsätzen des Arbeitslohnes gewährt (Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer III D, § 68 Tz 2.1).

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.4.1999, 94/13/0026, auf welches sich der Bw in der Berufungsverhandlung bezogen hat, ergibt sich nichts anderes. Der Gerichtshof hat auch hier betont, dass mit dem Wort „Zuschlag“ ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen sei. Das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit für sich allein führe noch nicht dazu, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei sei. Vielmehr müsse die Art der Entlohnung darauf schließen lassen, dass in ihr tatsächlich Zuschläge der genannten Art enthalten seien. Mit Rücksicht auf die pauschale und undifferenzierte Abgeltung der gesamten Tätigkeit komme ein Herausrechnungen von Zuschlägen nicht in Betracht.

Dass der Bw seine Tätigkeit nach der Umstellung auf einen Sondervertrag unverändert ausübt bzw. ausübt, damit weiterhin Dienst unter erschwerten und gefährlichen Bedingungen verrichtet, reicht daher nicht aus, einen Teil seines Entgelts als Zulage für eine solche Dienstverrichtung nach § 68 Abs. 1 EStG steuerfrei zu belassen. Es kommt vielmehr darauf an, ob im Entgelt des Bw tatsächlich derartige Zulagen enthalten waren.

Eine gesonderte Zahlung von Zulagen lag beim Bw seit 1. August 2005 und so auch im Berufungsjahr aber nicht mehr vor. Gemäß Punkt 15 Abs. 4 (a) des seit 1. August 2005 das Dienstverhältnis des Bw regelnden Sondervertrages erhält der Bw ein Entgelt in Höhe von 6.000,00 €. Eine Zulage für Erschwernis und Gefahr, sei es mit einem festen Betrag oder in einem bestimmten Prozentsatz, wird weder im Sondervertrag noch in den vom Dienstgeber übermittelten Gehaltszetteln ausgewiesen. Dass laut Punkt 15 Abs. 4 (a) des Sondervertrages mit dem monatlichen Entgelt bestimmte Zulagen, wie eben auch solche für Erschwernis und Gefahr, als abgegolten gelten, ändert daran, dass eine gesonderte Zahlung von Zulagen nicht erfolgt ist, nichts. Zudem sollte durch diese Bestimmung, wie das Bundesministerium für Landesverteidigung mitgeteilt hat, ein Anspruch auf solche Zulagen gerade ausgeschlossen werden. Die „Motivation“ des Dienstgebers bei der Gestaltung des Dienstvertrages ist, entgegen der Meinung des Bw, keinesfalls unerheblich, bekundet der Dienstgeber doch damit, dass in der gewährten Entlohnung eine gesonderte Bezahlung von Erschwernis- und Gefahrenzulagen eben nicht enthalten ist. Auch dadurch, dass die vom Dienstgeber vorgenommene Gehaltsabrechnung, in Übereinstimmung mit der dem Finanzamt erteilten Auskunft, keinen Hinweis auf eine Erschwernis- und Gefahrenzulage gibt, hat der Dienstgeber hinreichend zum Ausdruck gebracht, dass eine gesonderte Bezahlung solcher Zulagen nicht stattgefunden hat.

Da das Finanzamt ohnehin Erhebungen bei der über die Gestaltung der Sonderverträge informierten Stelle im Bundesministerium für Landesverteidigung gepflogen hat, war eine Befragung der unmittelbaren Dienstbehörde des Bw nicht erforderlich.

Der Umstand, dass steuerliche Nachteile aus der Gehaltsumstellung durch einen höheren Grundlohn abgegolten wurden, ändert daran, dass eine konkret bezifferte Erschwernis- und Gefahrenzulage nicht ausbezahlt wurde, ebenfalls nichts. Das Begehr des Bw, diese Zulagen jedenfalls mit 360,00 € monatlich anzunehmen, weil logischerweise davon auszugehen sei, dass die Zulagen im Entgelt von 6.000,00 € mit einem höheren Betrag enthalten seien, läuft darauf hinaus, die Zulagen nur rein rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen. Im Hinblick auf die pauschale und undifferenzierte Abgeltung der gesamten Tätigkeit des Bw durch das Entgelt von 6.000,00 € kommt ein Herausrechnen von Zulagen für Erschwernis und Gefahr auch im vorliegenden Fall nicht in Betracht.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 11. September 2009