

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Name, Adresse, vertreten durch Mag DREXLER & PARTNER Wirtschafts- und Steuerberatung Gesellschaft m.b.H., Am Platzl 7, 7423 Pinkafeld, über die Beschwerde vom 3. März 2010, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 8. Februar 2010, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2006, 2007 und 2008

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Nachforderung Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2006 wird mit € 788,68 festgesetzt.

Die Nachforderung Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2007 wird mit € 788,68 festgesetzt.

Die Nachforderung Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2008 wird mit € 788,68 festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (in Folge: Bf.) – welcher Inhaber einer Fahrschule ist - hat eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA-Prüfung) für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2008 stattgefunden. Im Bericht gemäß § 150 Bundesabgabenordnung (BAO) über das Ergebnis der Außenprüfung hat der Prüfer ua. festgehalten, dass laut Kollektivvertrag der Angestellten in den Fahrschulen Österreichs, Fahrlehrern, die Unterricht an Motorrädern (Führerschein Klasse A) erteilen, eine Schmutz - Erschwernis - Gefahrenzulage für 50 Minuten gefahrene Unterrichtseinheit von € 2,92 zusteht.

Der Prüfer hat die Auffassung vertreten, dass beim Fahrunterricht am Motorrad aus steuerlicher Sicht lediglich eine Gefahrenkomponente gegeben sei und die laut Kollektivvertrag zustehende SEG Zulage nur zu einem Drittel steuerfrei gemäß § 68 EStG 1988 abgerechnet werden könne. Die SEG Zulage, welche vom Bf. an die Dienstnehmer Name1, Name2 und Name3 steuerfrei ausbezahlt worden ist, wurde vom Prüfer zu zwei Drittel nachversteuert. Für die Gefahrenkomponente ist ein Drittel der Zulage steuerfrei belassen worden.

Das Finanzamt hat sich den Feststellungen des Prüfers angeschlossen und dem Bf. mit Bescheiden vom 8. Februar 2010 die Nachforderungsbeträge an Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2006, 2007 und 2008 zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diese Bescheide hat die steuerliche Vertretung des Bf. ein Rechtsmittel eingebracht. Es wurde beantragt, auch die Schmutz - und Erschwerniszulage steuerfrei abzurechnen, da die Fahrübungen eine erhebliche Erschwernis für den Lehrer bedeuten würden und in der Regel mit Schmutzbelastung verbunden seien. Ein Schreiben der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Fahrschulen, betreffend Zulagen wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. an das Finanzamt übermittelt. In diesem Schreiben teilte der Fachverband der Fahrschulen betreffend der Zulagenanfrage des Bf. mit, dass im Kollektivvertrag für die Angestellten in den Fahrschulen Österreichs die Zulagen aufgenommen worden seien, um tatsächliche Erschwernisse bei der Führerscheinausbildung abzugelten. Dies betreffe insbesondere Fahrlehrer, die eine erhöhte Belastung wie Schmutz (Anlegen von Schneeketten bei Lkw, etc) oder Witterung (Zweiradausbildung) oder auch einem höheren Gefährdungspotential (bei der Ausbildung der Führerscheinklasse A) ausgesetzt seien.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde vom Finanzamt Folgendes angeführt:

Laut KV für Angestellte von Fahrschulen erhalten Fahrlehrer, die Unterricht am LKW oder Autobus erteilen, eine Erschwerniszulage. Im Gegensatz dazu regelt der KV für den Unterricht am Motorrad eine kombinierte Schmutz -, Erschwernis - und Gefahrenzulage.

Bei der Erteilung von Fahrschulunterricht liegt grundsätzlich keine typische Berufsgefahr vor. Lediglich der Fahrunterricht auf Motorrädern kann mit einer erhöhten Sturzgefahr verbunden sein. Eine außerordentliche Verschmutzung bzw. Erschwernis beim Unterricht am Motorrad ergibt sich nicht.

Dass es sich um eine dreiteilige Zulage (S+E+G-Zulage) handelt, ist aus der Höhe der Zulage abzuleiten. Diese beträgt nämlich mit ca. € 3,00 je Stunde 25-30% des Gehaltes. Steuerfrei kann nur jener Teil der SEG - Zulage behandelt werden, mit dem der erhöhten Sturzgefahr beim Unterricht am Motorrad Rechnung getragen wird.

Somit ist die SEG - Zulage zu einem Drittel steuerfrei und zu zwei Drittel steuerpflichtig.

Innerhalb der vom Finanzamt gewährten Fristverlängerung hat die steuerliche Vertretung des Bf. einen Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend wurde angeführt, dass eine Verschmutzung beim Fahren bei Schlechtwetter, beim Anhängen des Anhängers sowie bei der Ladungssicherung gegeben sei und somit die Kleidung verschmutzt werde. Hinsichtlich der Erschwerniszulage wurde darauf verwiesen, dass der Fahrschulunterricht, insbesondere auf dem Motorrad durch ständige Blicksprünge (Spiegel), Sprechen mit Funk, ständiger Kontakt mit dem Fahrschüler Stress verursache und der Lehrer entsprechender Lärmentwicklung und Erschütterungen ausgesetzt sei.

Vom Bundesfinanzgericht ist an den Bf. nachfolgend angeführtes Schreiben gerichtet worden:

Das Prüfungsorgan hat bei der GPLA Prüfung festgestellt, dass an die Fahrlehrer Name1, Name2 und Name3, welche Unterricht auf Motorrädern erteilt haben, eine - laut Kollektivvertrag für Angestellte in Fahrschulen Österreichs – kombinierte Schmutz - Erschwernis - und Gefahrenzulage (SEG Zulage) steuerfrei ausbezahlt wurde. Die Steuerfreiheit der Zulage wurde vom Finanzamt zu einem Drittel für die Gefahrenkomponente anerkannt.

*Nach Lehre und Rechtsprechung hat die Steuerbefreiung von SEG Zulagen zur Voraussetzung, dass die zu leistenden Arbeiten – worunter nur die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses schlechthin (insgesamt) zu erbringende Arbeitsleistung verstanden werden kann – **überwiegend** unter Umständen ausgeführt werden, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (Schmutzzulage), im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (Erschwerniszulage) oder die Zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen (Gefahrenzulage).*

Die Frage der Verschmutzung, der außerordentlichen Erschwernis oder der Gefährdung ist also nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Verschmutzung, Erschwernis und Gefährdung verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes iSd §77 EStG 1988 (in der Regel Kalendermonat) zu prüfen, ob sie überwiegend eine solche Verschmutzung, außerordentliche Erschwernis oder Gefahrenlage bewirken. Es müssen daher in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die mit einer Verschmutzung, einer außerordentlichen Erschwernis oder Gefahrenlage verbunden sind, überwiegen.

Es wird daher ersucht nachzuweisen, dass die Fahrlehrer während ihrer Arbeitszeit überwiegend Unterricht auf Motorrädern erteilt haben.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 1985, 84/14/0180, ist zu entnehmen, dass es für die Beurteilung ob eine Gefahrenzulage steuerfrei gewährt werden kann, auch darauf ankommt, wie der Fahrunterricht auf Solomotorräder vom Fahrlehrer erteilt wird.

Es wird daher gebeten bekannt zu geben, wie der Ablauf des Fahrunterrichts auf Solomotorrädern im geprüften Zeitraum stattgefunden hat.

Dieses Schreiben ist dem Bf. nachweislich zugestellt worden. Bis dato erfolgte keine Beantwortung des Schreibens.

Hingewiesen wird, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen offenen Berufungen gemäß § 323 Abs.

38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf. ist Inhaber einer Fahrschule. Im Prüfungszeitraum sind beim Bf. mehrere Dienstnehmer beschäftigt gewesen. Dies ist durch die Abfrage im Abfrageninformationssystem des Bundes dokumentiert. Vom Bf. sind für die bei ihm beschäftigten Dienstnehmer Lohnzettel übermittelt worden.

Laut Kollektivvertrag für die Angestellten in Fahrschulen Österreichs erhalten Fahrlehrer, die Unterricht auf Kraftfahrzeugen der Klassen A1 oder A2 oder A oder F erteilen, für jede gefahrene Unterrichtseinheit eine Erschwernis - Schmutz - und Gefahrenzulage in Höhe von € 2,92. Die Bezeichnung der Klassen (A1, A2 usw.) entspricht dem Wortlaut des § 2 Führerscheingesetz (FSG).

An die Fahrlehrer Name1, Name2 und Name3, welche Unterricht am Motorrad erteilt haben, hat der Bf. die Schmutz - Erschwernis - und Gefahrenzulage (SEG-Zulage) steuerfrei ausbezahlt. Für die angeführten Dienstnehmer sind im geprüften Zeitraum am Lohnzettel steuerfreie Beträge ausgewiesen.

Von der belangten Behörde ist die vom Bf. an die Fahrlehrer (steuerfrei) ausbezahlte Zulage zu zwei Drittel nachversteuert worden. Der Anteil der Zulage für die Gefährdung ist von der belangten Behörde steuerfrei belassen worden.

Das vom Bundesfinanzgericht an den Bf. gerichtete Schreiben, zwecks Klärung des Sachverhaltes, ist nicht beantwortet worden.

Der vorhin dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde übermittelten Unterlagen und ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 BAO Abs. 1).

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (vgl. Ritz 5. Auflage BAO Kommentar Tz 1 zu § 138).

Die für den vorliegenden Fall anzuwendende gesetzliche Bestimmung des Einkommensteuergesetzes lautet wie folgt:

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 Euro 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 bringen.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie ua. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind, gewährt werden.

Im Erkenntnis vom 16. Februar 1983, 81/13/0104, hat der Verwaltungsgerichtshof betreffend einer Erschwerniszulage für einen Fahrlehrer - welcher Unterricht auf Lastkraftwagen und Motorräder erteilte - ausgesprochen, dass die Begünstigungen des § 68 EStG 1972 (=ident mit § 68 EStG 1988) nur dann gewährt werden dürfen, wenn der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten leistet, die **überwiegend** mit einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung verbunden sind. Dass lohngestaltende Vorschriften den Arbeitgeber formell, also unabhängig von der tatsächlich verrichteten Arbeit, zur Zahlung von Schmutz -, Erschwernis - oder Gefahrenzulagen verhalten, reicht ebenso wenig aus, wie eine bloße fallweise Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung des Arbeitnehmers.

Betreffend Fahrlehrer welche Unterricht auf Solomotorrädern erteilen, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19. März 1985, 84/14/0180, die Rechtsauffassung vertreten, dass eine Gefahrenzulage nur dann begünstigt ist, wenn sie eine typische Berufsgefahr abgilt. Gesundheitsgefährdungen, die der Betrieb von Kraftfahrzeugen, die Teilnahme am Straßenverkehr oder die Witterungsverhältnisse mit sich bringen (zB. mögliche Bandscheibenschäden, Abgasschädigungen oder Rheuma), sind mit der Teilnahme am Straßenverkehr bzw. mit Arbeiten im Freien ganz allgemein verbunden und bedeuten daher keine typische Berufsgefahr. In diesem Erkenntnis ist auch

ausgeführt worden, dass es für die Beurteilung ob eine Gefahrenzulage steuerfrei gewährt werden kann, darauf ankommt, wie der Fahrunterricht auf Solomotorräder erteilt wird.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Steuerbefreiung von SEG Zulagen zur Voraussetzung, dass die zu leistenden Arbeiten - worunter nur die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses schlechthin (insgesamt) zu erbringende Arbeitsleistung verstanden werden kann - überwiegend unter Umständen ausgeführt werden, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (Schmutzzulage), im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (Erschwerniszulage) oder die zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen (Gefahrenzulage). Die Frage der außerordentlichen Erschwernis ist also nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Gefährdung (Verschmutzung, 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 solche Gefahrenlage (Verschmutzung, Erschwernis) bewirken. Es müssen also in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die mit den besonderen Umständen verbunden sind, überwiegen.

Dies erfordert aber auch nach Lehre und Rechtsprechung, dass ein Nachweis zu erbringen ist (vgl. VwGH vom 25. Mai 2004, 2000/15/0052).

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung ist vom Prüfer angeführt worden, dass in Lohnkonten, Bilanzen und Belege Einsicht genommen worden ist. In welche Belege Einsicht genommen wurde, ist mangels näherer Bezeichnung nicht feststellbar. Ob die Fahrlehrer Name1, Name2 und Name3 überwiegend im Lohnzahlungszeitraum Fahrunterricht auf Motorrädern erteilt haben, kann nicht beurteilt werden, da das diesbezügliche Ergänzungsersuchen vom Bf. nicht beantwortet wurde. Feststellungen, ob von den Fahrlehrern überwiegend Unterricht auf Motorrädern erteilt worden ist, lassen sich auch nicht aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen entnehmen. Ebenso kann nicht beurteilt werden, ob beim Fahrunterricht für Motorräder für den Fahrlehrer tatsächlich eine Gefahrenlage besteht, da eine Bekanntgabe des Ablaufs der Unterrichtserteilung auf Solomotorrädern vom Bf. nicht erfolgt ist.

Eine Abfrage der Richterin im Internet (Fahrschule A) hat ergeben, dass auf der Homepage der Fahrschule das (jetzige) Team der Fahrschule vorgestellt wird. Es ist ersichtlich, dass die Fahrlehrer Name1 und Name3 Unterricht in den Klassen A,B,C,E und F erteilen. Die Fahrlehrer Name1 und Name3 sind auch im Prüfungszeitraum beim Bf. beschäftigt gewesen. Es wird davon ausgegangen, dass im Prüfungszeitraum die Fahrlehrer ebenfalls Unterricht in den vorstehend angeführten Klassen erteilt haben. Das Gericht erachtet es daher als erwiesen, dass die Fahrlehrer während ihrer Arbeitszeit nicht überwiegend Unterricht auf Motorrädern erteilt haben, da auch andere Klassen unterrichtet worden sind. Nach Auffassung des Gerichtes ist die Tatsache, dass die Fahrlehrer nicht

überwiegend Unterricht in den Führerscheinklassen A erteilt haben auch durch die am Lohnzettel ausgewiesenen steuerfreien Beträge bestätigt. Dividiert man € 2,92 (Höhe der Zulage laut KV) durch den am Lohnzettel ausgewiesenen Betrag, erhält man als Ergebnis die Stundenanzahl, für die die Zulage gewährt worden ist. Daraus ergibt sich Folgendes: Name1 hat im Kalenderjahr 2006 für 193 Stunden, im Kalenderjahr 2007 für 385 Stunden und im Kalenderjahr 2008 für 252 Stunden die Zulage erhalten. Name2 hat im Kalenderjahr 2006 für 187 Stunden, im Kalenderjahr 2007 für 248 Stunden und im Kalenderjahr 2008 für 92 Stunden die Zulage erhalten. Name3 hat im Kalenderjahr 2006 für 183 Stunden, im Kalenderjahr 2007 für 298 Stunden und im Kalenderjahr 2008 für 295 Stunden die Zulage erhalten. Die (Arbeits)Stundenanzahl im Kalenderjahr beträgt 1.880 (Annahme 47 Arbeitswochen, 40 Stunden Woche). Aus dieser Aufstellung bzw. Berechnung geht eindeutig hervor, dass kein Überwiegen vorliegt.

Da vom Bf. nicht nachgewiesen wurde, dass die Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung der SEG – Zulagen vorliegen, war die Begünstigung nicht zu gewähren. Der Rechtsansicht der belangten Behörde, dass im vorliegenden Fall die Zulage für die Gefahrenkomponente zu einem Drittel steuerfrei zu belassen ist, kann auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht gefolgt werden. Nach Auffassung des Gerichtes kann bei Erteilung von Unterricht auf Solomaschinen eine Gefahrenlage gegeben sein. Feststellungen der belangten Behörde dahingehend, dass die Fahrlehrer unter Umständen in einzelnen Monaten des Prüfungszeitraumes ausschließlich Unterricht auf Solomaschinen erteilt hätten, lassen sich den vorgelegten Unterlagen nicht entnehmen. Die an die Fahrlehrer vom Bf. steuerfrei ausbezahlte Zulage war daher zur Gänze nachzuversteuern.

Der Bf. hat auf den übermittelten Lohnzettel die steuerfreien Beträge (für das Kalenderjahr 2006: 1.641,04, für das Kalenderjahr 2007: 2.718,52 und für das Kalenderjahr 2008: 1.866,84) angeführt. Insgesamt waren daher € 6.226,40 nachzuversteuern. Die Steuerberechnung erfolgte wie im Prüfbericht angeführt mit 38%. Die Nachforderung ist wie im Prüfbericht auf die Kalenderjahre des Prüfungszeitraumes aufgeteilt worden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 B - VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, wann eine Zulage steuerfrei gewährt werden kann (§ 68 Abs. 5 EStG 1988) gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben), diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen, weshalb die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für nicht zulässig erklärt wird.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 21. November 2016