



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bew. (vormals Bew-v.), Adresse1, vertreten durch Steuerberatung, Adresse2, vom 7. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vom 17. Oktober 2005 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid (Lohnsteuer, DB, DZ) für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Jahr 2005 hat durch das Finanzamt Salzburg-Stadt bei der Berufungswerberin eine Lohnsteuerprüfung betreffend die Zeiträume 2002 bis 2004 stattgefunden. Dabei wurde verfahrensgegenständlich festgestellt, dass einem Mitarbeiter, der als Pilot tätig war, in den Jahren 2003 und 2004 eine Flugzulage als Gefahrenzulage von 4.320,- Euro jährlich steuerfrei ausbezahlt wurde, ohne dass die gesetzlichen Voraussetzungen vorgelegen wären. Bei einem Piloten lägen keine zwangsläufig mit dem Beruf verbundene typische Berufsgefahren vor, sondern nur eine Allgemeingefahr, vergleichbar der Teilnahme am Straßenverkehr. Das Finanzamt hat auf Grund dieser Feststellungen schließlich die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide über die Zeiträume 2003 bis 2004 erlassen, mit welchen die Berufungswerberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden

Lohnsteuer in Anspruch genommen sowie der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleich für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt wurde.

In der gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 und 2004 gerichteten Berufung brachte die Berufungswerberin im Wesentlichen folgendes vor:

„Es widerspricht den allgemeinen Denkgesetzen, dass das Steuern eines Flugzeuges eine Allgemeingefahr sei und der Pilot keine typische Berufsgefahr habe, abzustürzen. (...) Es ist außerdem zu beachten, dass meine Nachforschungen ergeben haben, dass alle Fluggesellschaften, insbesondere die österreichischen, selbstverständlich Flugzulagen des fliegenden Personals bis zum gesetzlichen Höchstbetrag von monatlich 360,- Euro steuerfrei belassen. Wieso nun unter Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes der Pilot der Berufungswerberin nicht eine steuerfreie Gefahrenzulage erhalten soll, ist unerklärlich.“

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt aus, dass die Zahlen der internationalen Unfallstatistik (Vergleich Auto – Flugzeug) unbestreitbar seien. Ebenso wäre die vom VwGH vertretene Rechtsansicht (VwGH vom 19.3.1985, 84/14/0180), wonach die Gefahren, die der Betrieb von Kraftfahrzeugen mit sich bringe, mit der Teilnahme am Straßenverkehr ganz allgemein verbunden sei und somit keine typische Berufsgefahr darstelle. Zu dem in der Berufung vorgebrachten Verweis auf andere Flugunternehmen, werde bemerkt, dass in diesen Fällen die Begünstigung wohl aus anderen Gründen gewährt worden ist, wie z.B. Nacharbeit, Überstunden, etc., nicht aber unter dem Titel Gefahrenzulage.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte die Berufungswerberin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der Begründung verwies sie auf die Argumentation in der Berufung.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens wurde die Berufungswerberin vom UFS ersucht ausführlich darzulegen, inwieweit für die berufungsgegenständliche Person die gesetzlichen Voraussetzungen für den Bezug der steuerfreien Zulage vorlägen bzw. welchen tatsächlichen Gefahren diese Person bei ihrer Tätigkeit ausgesetzt sei. Weiters wurde die Berufungswerberin aufgefordert ihre Nachforschungsergebnisse betreffend der steuerfreien Auszahlung von Gefahrenzulagen gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG durch die österreichischen Fluggesellschaften vorzulegen, aus denen diese Steuerfreiheit einwandfrei hervorgeht und die dokumentieren, dass es sich dabei um Tätigkeiten handelt, die mit der Tätigkeit der berufungsgegenständlichen Person vergleichbar sind. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz- und Gefahrenzulagen bis 360,00 Euro monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 leg. cit. sind unter Schmutz- 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, oder infolge der schädlichen Einwirkung 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.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Tz 10 ff zu § 68 EStG 1988; siehe auch E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in: ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz- und Gefahrenzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen gleichzeitig erfüllt sein müssen. Liegt nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt die Begünstigung nicht in Betracht.

Die erste Voraussetzung ist funktioneller Art. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergibt sich, dass die Voraussetzung für deren Steuerfreiheit nur dann erfüllt ist, wenn diese Zulagen neben dem Grundlohn gewährt werden. 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. Schon die Bedeutung des Begriffes "Zulagen und Zuschläge", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen wird, macht deutlich, dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Tätigkeit, die etwa mit einer Verschmutzung des Arbeitgebers verbunden ist, für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei wäre.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist formeller Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften gezahlt werden. Die Bedingung ist aber auch dann erfüllt, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird. Dies setzt den Abschluss einer

Betriebsvereinbarung voraus, in der Einigung über die zuschlagsvermittelnde Tätigkeit, deren Ausmaß und die daraus resultierende Zulagenhöhe erzielt wurden.

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. Um das Vorliegen dieser dritten Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Pauschalierte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen können ebenfalls begünstigt besteuert werden. Dafür müssen aber über eine längere Zeit Aufzeichnungen geführt werden, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter zuschlagswürdigen Umständen erfolgt, ergeben.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die materielle Voraussetzung vorliegt, um die Gefahrenzulage steuerfrei zu behandeln. Gefahrenzulagen sind nur bei Vorliegen einer im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentlichen Gefahr steuerbegünstigt. Den Begriff der außerordentlichen Gefahr umschreibt das Gesetz selber nicht. Anhaltspunkte für eine Begriffsbestimmung bietet zum einen die Entstehungsgeschichte des § 68 EStG 1988 und zum anderen im Zusammenhang mit dieser der Erlass AÖF 1949/260. Bei folgenden Tätigkeiten ist eine Gefahrenzulage gerechtfertigt (BMF, AÖF 1949/260, vgl auch *Sailer/Bernold/Mertens*, Die Lohnsteuer 2010, 812):

- a) bei Arbeiten, die unter gesundheitsschädlicher Einwirkung giftiger Gase, Dämpfe oder Säuren geleistet werden müssen oder die mit einer stärkeren Staubentwicklung verbunden sind, bei Arbeiten mit Sprengöl und Sprengstoffen, bei Arbeiten im Entminungsdienst, bei Arbeiten an Gasbehältern, auf Glasdächern, Entrostungsarbeiten mit Sandstrahlgebläsen oder Hämmer, Ablaugen, Abbeizen und Abbrennen alter Farbanstriche, Karbolineumanstrich, Spritzarbeiten mit Kalkfarben und Silikatfarben sowie solche mit Zellulose, Öl- und Lackfarben, Zyanhärten, Waschen mit Benzin, Terpentin und Petroleum, Arbeiten mit Blei usgl.;
- b) bei Arbeiten unter Einwirkung von Hitze, Kälte oder Nässe; bei Arbeiten im Wasser oder Schlamm und bei erheblicher Staubentwicklung; bei Arbeiten an Türmen und auf Giebeldächern, bei Arbeiten an Brücken und Durchlässen, an Über- oder Unterführungen ohne völlig abgedeckte oder abgezäumte Gerüste und an steinschlag- oder lawinengefährdeten Hängen;
- c) Bergungs-, Spreng- und Taucharbeiten im Wasser, sonstige Unterwasserarbeiten, Arbeiten, die mit Rettungsgurt oder Rettungsleinen ausgeführt werden müssen;

d) Kaminarbeiten, schwierige Kopfreparaturen, Arbeiten auf Kunst- und Klettergerüsten, Abbruch- und Demolierungsarbeiten, Arbeiten mit Stacheldraht, Freimontagen, Bauspenglerarbeiten, Montage- und Reparaturarbeiten unter elektrischer Spannung, dringende und schwierige Instandsetzungsarbeiten an elektrischen Anlageteilen, Instandhaltungsarbeiten an Hauptdampfleitungen oder an Turbinen und Kolbenmaschinen in heißem Zustand, Schweißarbeiten und andere Arbeiten unter gefährlichen Umständen.

Die Berufungswerberin argumentierte in ihrer Berufung damit, dass die Gefahr mit einem Flugzeug abzustürzen für einen Piloten keine Allgemeingefahr darstelle. Um das Vorliegen der materiellen Voraussetzung beurteilen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Dafür müssen aber über eine längere Zeit Aufzeichnungen geführt werden, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter zuschlagswürdigen Umständen erfolgt, ergeben. Die Berufungswerberin konnte weder im Zuge der Berufung bzw. des Vorlageantrages noch im Rahmen des Vorhalteverfahrens des UFS (der im Übrigen überhaupt unbeantwortet blieb) dokumentieren, dass keine Allgemeingefahr vorliegt. Gefahrenzulagen sind aber nur dann begünstigt, wenn sie eine typische Berufsgefahr abgelten; eine Allgemeingefahr stellt keine Gefahr iSd § 68 Abs. 5 dar (VwGH vom 5.7.1982, 17/2382/80). Allgemeingefahren sind z.B. die Teilnahme am Straßenverkehr.

Eine Gefahrenzulage ist steuerfrei, wenn die Gefahr „grundsätzlich gegenständlicher Art“ ist und die Arbeit überwiegend unter dieser gegenständlichen Gefahr geleistet werden muss. Gesundheitsgefährdungen, die der Betrieb von Kraftfahrzeugen, die Teilnahme am Straßenverkehr oder Witterungsverhältnisse mit sich bringen, sind mit der Teilnahme am Straßenverkehr bzw. mit Arbeiten im Freien ganz allgemein verbunden, und bedeuten daher keine typische Berufsgefahr (vgl. VwGH vom 19.3.1985, 84/14/0180). Diese Argumentation ist nach Ansicht des UFS auch auf die Teilnahme am Flugverkehr anzuwenden, zumal das Unfallrisiko im Straßenverkehr deutlich höher ist als im Flugverkehr. So starben laut Statistik der IATA (International Air Transport Association) im Jahr 2008 weltweit bei Flugunfällen 502 Menschen, im Gegensatz dazu starben im Straßenverkehr allein in Deutschland laut Statistischem Bundesamt 4.467 Menschen. Pro einer Million geflogener Stecken (unabhängig von der Länge der Flugstrecke) stürzen 0,81 Flugzeuge ab. Die Wahrscheinlichkeit bei einem Flugzeugabsturz zu sterben liegt laut Jan Richter vom Hamburger Unfalluntersuchungsbüro Jacdec (Jet Airliner Crash Data Evaluation Centre) bei 0,000012 Prozent. Die Gefahr, mit

einem Flugzeug abzustürzen, sei ungefähr so groß, wie beim Autofahren auf einer Strecke von 20 Kilometern zu verunglücken.

Die von der Berufungswerberin aufgestellte Behauptung, wonach österreichische Fluggesellschaften Gefahrenzulagen gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG steuerfrei ausbezahlt, ist dem Finanzamt, auf Nachfrage, nicht bekannt. Daraufhin wurde die Berufungswerberin vom UFS aufgefordert ihre Behauptung zu belegen. Der diesbezügliche Vorhalt blieb allerdings unbeantwortet. Zusammenfassend wird somit festgestellt, dass die materielle Voraussetzung, um die Gefahrenzulage steuerfrei zu behandeln, nicht vorliegt. Die Überprüfung, ob die beiden weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, konnte folglich unterbleiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Salzburg, am 27. April 2011