



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L, vertreten durch die Finanzprokurator, 1011 Wien, Singerstraße 17-19, vom 16. Mai 2007 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. April 2007 betreffend Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass

1. Zulagen nach § 82 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956
2. Reinigungspauschalien und
3. eine Telefondienstzulage

zu Unrecht steuerfrei ausbezahlt worden wären.

Das Finanzamt setzte daraufhin aufgrund der Feststellungen der durchgeführten Lohnsteuerprüfung die Lohnsteuer mit dem nunmehr strittigen Bescheid fest. In der Beilage zum Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde die Lohnsteuerpflicht der Zulagen nach § 82 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956 zusammengefasst damit begründet, dass die überwiegende Gefährdung, die mit der Innendiensttätigkeit verbunden ist, fehlen würde. Die Reinigungspauschalien seien als steuerpflichtiger Arbeitslohn abzurechnen, da pauschale Zahlungen an Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zumindest einmal im Kalenderjahr abgerechnet werden müssten. Bezüglich der Telefondienstzulage liege

entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 26.5.1998, 97/14/0049, keine außerordentliche Erschwernis im telefonischen Auskunftsdienst vor.

In der dagegen von der Finanzprokuratur erhobenen Berufung wird bezüglich der Gefahrenzulage darauf verwiesen, dass in den Erläuternden Bemerkungen zum damaligen § 74a GehG (jetzt § 82 Abs. 1) zur Rechtfertigung dieser Vergütung ganz konkret ausgeführt werde, dass die im Beruf des „Wachbeamten“ ganz allgemein begründete permanente Gefahrensituation den Wachebeamten von allen anderen Beamten, unabhängig von der jeweiligen konkreten Dienstverrichtung, unterscheiden würde. Die Frage der besonderen Gefahrengeneigtheit der Tätigkeit der Beamten des Exekutivdienstes sei somit vom Gesetzgeber selbst beantwortet worden. Der Gesetzgeber habe für exekutivdienstfähige Exekutivbeamte eine Grundregel geschaffen, von der durch Verordnung (§ 83 Abs. 3 GehG) abgewichen werden könne, allerdings nur in Richtung einer Anhebung dieser Vergütung für Verwendungen im Exekutivdienst, mit denen ein höherer Grad an Gefährdungen verbunden sei, als der nach § 82 Abs. 1. Durch die Erläuternden Bemerkungen komme auch klar zum Ausdruck, dass bei der Vergütung nach § 82 Abs. 1 GehG eine Differenz nach Dienstverrichtungen eben nicht vorzunehmen sei; es handle sich um eine Mindestvergütung für das Tätigkeitsgebiet „Beamter des Exekutivdienstes“, da die besondere Gefährdung bereits aus dem Berufsbild, das der Gesetzgeber an den Berufsbildern aller anderen Beamten gemessen habe, hervorgehe. Der Dienstgeber Republik Österreich habe seinen exekutivdienstfähigen Beamten des Exekutivdienstes die vom Gesetz erkannte „besondere Gefährdung“ zu vergüten.

Der Gesetzgeber qualifiziere in § 82 Abs. 1 GehG 1956 die Tätigkeit eines Beamten des Exekutivdienstes als immer, unabhängig von der konkreten Verwendung, mit einer besonderen Gefährdung verbunden – dem gegenüber erachte das Finanzamt, dass in den geprüften Fällen (überwiegend Innendienst von exekutivfähigen Beamten des Exekutivdienstes) keine überwiegende „außerordentliche Gefahr“ gegeben sei, was der steuerlichen Begünstigung dieser Vergütung entgegenstehe.

Nach Ansicht der Berufungswerberin ergebe sich die Gefährdung der überwiegend im Innendienst verwendeten Exekutivbeamten schon aus deren Eigenschaft als Organ des öffentlichen Sicherheitsdienstes (§ 5 SPG) und der daraus resultierenden Verpflichtung des Exekutivbeamten, sein Verhalten, selbst wenn er nicht im Außendienst sei, darauf auszurichten, durch seine bloße Anwesenheit Präventivwirkung zu entfalten und zur Gefahrenabwehr und zum Schutz von Rechtsgütern vorbeugend oder durch Ausübung unmittelbarer Befehls- und Zwangsgewalt einzuschreiten. Der Beamte des Exekutivdienstes allgemein, sei damit potentiell Ziel von Angriffen gegen Leib und Leben, und zwar während der gesamten Zeit, in der er seine Tätigkeiten verrichten würde. Diese im Beruf ganz

allgemein begründete permanente Gefahrensituation unterscheide den Exekutivbeamten von allen anderen Beamten. Aufgrund dieses Berufsbildes des Exekutivbeamten sei in Übereinstimmung mit dem Gesetzgeber davon auszugehen, dass er damit potentiell Ziel gesundheits- und lebensgefährdender Angriffe, und zwar während der gesamten Zeit, in der er seine Tätigkeit verrichten würde.

Bezüglich der vom Finanzamt nachversteuerten Telefondienstzulage wird vorgebracht, dass im Gegensatz zu dem der Entscheidung des VwGH vom 26.5.1998, 97/14/0049, zugrunde liegenden Sachverhalt, nämlich einem reinen Auskunft- und Fernmeldevermittlungsdienst, beim Telefondienst im Bereich der Exekutive und Sicherheitsverwaltung naturgemäß auch besonders sensible Bereiche betroffen seien, sodass eine besondere Erschwernis gegenüber dem durchschnittlichen Telefondienst gegeben sei.

Hinsichtlich der nachversteuerten Reinigungspauschalien ergebe sich das zeitliche Ausmaß der Beschäftigung der Reinigungskräfte aus der quantitativen Leistung (m²), die pro Zeiteinheit (Stunde) zu erbringen sei. Es sei im Wesentlichen vorbestimmt, welche Tätigkeiten in welcher Häufigkeit durchzuführen seien, woraus sich – nach den konkreten Gegebenheiten der Dienststelle – das jeweilige Beschäftigungsausmaß der Reinigungskräfte errechnen würde. Auf Grund der Erfahrungen über die Menge der jeweils durchschnittlich erforderlichen Reinigungsmittel für bestimmte Flächen seien die Kosten der erforderlichen Reinigungsmittel auf Arbeitsstunden (denen ein bestimmtes Flächenausmaß zugrunde liege), als „Pauschale pro Arbeitsstunde“, bezogen worden. Frau TF beispielsweise habe im Jänner 2001 auf Grund des von ihr zu reinigenden Areals eine Wochenstundenverpflichtung von 9,5 Stunden (= 41,14 Monatsstunden). Pro Arbeitsstunde seien ATS 3,40 (€ 0,25) für notwendige Reinigungsmittel erstattet worden. Dies ergebe die im Monat Jänner ausgezahlte „Reinigungsmittelpauschale“ von ATS 139,90.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung an den UFS vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Finanzamt begründete die Steuerpflicht der Zulagen in der Beilage zum Prüfungsbericht folgendermaßen:

1. Zulagen nach § 82 Abs. 1 GehG 1956

Exekutivdienstfähigen Beamten des Exekutivdienstes gebührt gemäß § 82 Abs. 1 des Gehaltsgesetzes 1956 (GehG 1956) für die mit seiner dienstplanmäßigen Tätigkeiten verbundene besondere Gefährdung eine monatliche Vergütung von 7,30 % des Gehaltes (einschließlich allfälliger Teuerungszulagen) der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V, soweit nicht für seine Verwendung gemäß § 82 Abs. 3 GehG 1956 ein höheres Ausmaß festgesetzt ist. Nach § 82 Abs. 3 GehG 1956 hat der zuständige

Bundesminister durch Verordnung jene Verwendungen zu bestimmen, mit deren Ausübung ein höherer Grad an Gefährdung verbunden ist, und hierfür unter Berücksichtigung des zeitlichen Ausmaßes dieser Gefährdung an Stelle des in § 82 Abs. 1 GehG 1956 genannten Betrages einen entsprechend höheren Vergütungsbetrag festzusetzen.

In § 1 Ziffer 1 der Verordnung vom 24. März 1998, BGBl II 89/1998 sind neben aufgezählten Funktionsträgern alle Beamte des Sicherheitswachdienstes, des Gendarmeriedienstes und des Kriminaldienstes erfasst, die zumindest die Hälfte ihrer Arbeitszeit im Außendienst verbringen. Die Vergütung hierfür beträgt 9,13 % des Gehaltes (einschließlich allfälliger Teuerungszulagen) der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V.

In § 1 Ziffer 2 dieser Verordnung sind alle Beamten des Sicherheitswachdienstes und des Gendarmeriedienstes erfasst, deren Dienstleistungen zu zwei Drittel im Außendienst vorgeschrieben sind. Die Vergütung hierfür beträgt 12,06 % des Gehaltes (einschließlich allfälliger Teuerungszulagen) der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V.

Alle Vergütungen im Sinne des § 82 des GehG 1956 wurden vom Arbeitgeber im Monat Jänner 2001 im Sinne des § 68 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) als Gefahrenzulagen steuerbegünstigt abgerechnet.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Unter Gefahrenzulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die 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.

Die Frage einer außerordentlichen Gefahr ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie überwiegend (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird) eine außerordentliche Gefahr bewirken. Die Möglichkeit der Gefahr kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Bei der Lohnsteuerprüfung wurden die Vergütungen nach § 82 GehG 1956 hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nach § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 untersucht und folgende Feststellungen getroffen:

Die Bezieher der Vergütungen nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 verrichten in aller Regel Innendienstarbeiten und werden auch fallweise zu Außendienstverrichtungen herangezogen. Dies wurde im Zuge der Prüfung vom Arbeitgeber auch bestätigt, zumal ansonsten die Arbeitnehmer laut Verordnung vom 24. März 1998, BGBl II 89/1998 einen Anspruch auf eine Vergütung nach § 82 Abs. 3 GehG 1956 gehabt hätten. Eine weitere Überprüfung des Anteils von Innendienst- und Außendienstarbeiten konnte nicht erfolgen, weil Aufzeichnungen über die Tätigkeiten nicht vorhanden sind.

Dabei ist grundsätzlich festzuhalten, dass Verrichtungen im Außendienst durchaus mit einer typischen Berufsgefahr verbunden sind, weil Sicherheitswachebeamte und Beamte des Kriminaldienstes dazu angehalten sind, die Aufrechterhaltung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung sicherzustellen und somit unmittelbar Ziel eines möglichen gesundheits- und lebensgefährdenden Angriffs sind. Verrichten die Arbeitnehmer Innendienstarbeiten kann eine typische Berufsgefahr jedoch nicht erkannt werden, weil der direkte Kontakt zum Bürger nur eingeschränkt gegeben ist. Auch ist zu berücksichtigen, dass in den letzten Jahren baulich sehr viel in die einzelnen Dienststellen zur Erhöhung der Sicherheit der dort dienstverrichtenden Arbeitnehmer investiert wurde (z.B. Einbau von Sicherheitsschleusen etc).

Zulagen, die Innendienstbeamte im Hinblick auf die durch mögliche Vorkommnisse (in Dienst stellen bei festgestellten Gesetzesübertretungen) drohende Gefahr für Leben, Gesundheit oder körperliche Sicherheit gezahlt werden, stellen keine Gefahrenzulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 dar, weil diese Gefahr nicht eine mit dem Beruf eines Innendienstbeamten zwangsläufig verbundene, typische Berufsgefahr ist, sondern eine von dieser Gesetzesstelle nicht umfasste Allgemeingefahr (vgl. VwGH 5.7.1982, 17/2382/80).

Mangels Vorliegen einer überwiegenden Tätigkeit mit der eine Gefährdung verbunden ist, waren die Zulagen nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 nachzuversteuern.

Die Nachversteuerung erfolgte aufgrund einer vom Arbeitgeber übermittelten Arbeitnehmerliste, wobei die Lohnsteuer von jedem einzelnen Arbeitnehmer unter Berücksichtigung des Ausschöpfens des Freibetrages nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 und seiner persönlichen Steuerpflicht berechnet wurde (Berechnungen siehe Beilage zum Bericht).

Nachforderung: Lohnsteuer € 15.467,05 (ATS 212.831,20)

2. Reinigungspauschalien

Dem Reinigungspersonal wurden vom Arbeitgeber im Jänner 2001 Reinigungspauschalien pauschal steuerfrei ausbezahlt. Belege bzw. Abrechnungen über vom Arbeitnehmer aufgewendete Arbeitsmittel konnten vom Arbeitgeber nicht nachgewiesen werden.

Gemäß § 26 Ziff. 2 EStG 1988 fallen Beträge,

- die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder)
- durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersatz).

nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Pauschale Zahlungen an Arbeitnehmer, die vom Arbeitgeber nicht zumindest einmal im Kalenderjahr abgerechnet werden, sind als steuerpflichtiger Arbeitslohn abzurechnen.

Die Reinigungspauschalien waren daher als steuerpflichtiger Arbeitslohn nachzuversteuern. Die Nachversteuerung erfolgte aufgrund einer vom Arbeitgeber übermittelten Arbeitnehmerliste, wobei die Lohnsteuer von jedem einzelnen Arbeitnehmer unter Berücksichtigung seiner persönlichen Steuerpflicht berechnet wurde (Berechnungen siehe Beilage zum Bericht).

Nachforderung: Lohnsteuer € 261,44 (ATS 3.597,50)

3. Telefondienstzulage

Die Bediensteten bekamen für ihre Tätigkeit eine Telefondienstzulage, die vom Arbeitgeber als Erschwerniszulage im Sinne des § 68 Abs.1 und 5 EStG 1988 abgerechnet wurde.

Unter Erschwerniszulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen.

Keine außerordentliche Erschwernis liegt im telefonischen Auskunftsdienst vor (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0049).

Die Nachversteuerung erfolgte aufgrund einer vom Arbeitgeber übermittelten Arbeitnehmerliste, wobei die Lohnsteuer von jedem einzelnen Arbeitnehmer unter Berücksichtigung seiner persönlichen Steuerpflicht berechnet wurde (Berechnungen siehe Beilage zum Bericht).

Nachforderung: Lohnsteuer € 11,82 (ATS 162,60)

Den Ausführungen des Finanzamtes ist ergänzend um die nachfolgenden, das Berufungsbegehren betreffende, Ausführungen inhaltlich zuzustimmen.

Die Argumentation der Berufungswerberin in der Berufung im Zusammenhang mit der Gefahrenzulage bezüglich des strittigen Vorliegens der Gefährdung dahingehend, als der Gesetzgeber in § 82 Abs. 1 GehG 1956 die Tätigkeit eines Beamten des Exekutivdienstes immer, unabhängig von der konkreten Verwendung, mit einer besonderen Verwendung verbunden qualifizieren würde, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, z.B. vom 4.6.1985, 85/14/0041 oder vom 16.3.1988, 87/13/0194, reicht der Umstand, dass lohngestaltende Vorschriften eine Zulage vorsehen, als Voraussetzung für die Steuerbefreiung für sich allein nicht aus. Auch wenn die Berufungswerberin demnach verpflichtet ist, die in Rede stehende Zulage an die Arbeitnehmer zu vergüten, bedeutet das nicht zwingend die Steuerfreiheit dieser Zulage. Die steuerliche Behandlung richtet sich vielmehr nach den Bestimmungen des EStG und den dort an eine Steuerfreistellung geknüpften Voraussetzungen, weswegen zu untersuchen ist, ob der den Exekutivbeamten gewährten Gefahrenzulage tatsächlich überwiegend eine Gefahr im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG (materielle Voraussetzung) zugrunde lag oder nicht.

Der Feststellung des Finanzamtes in der Beilage zum Prüfungsbericht, wonach die Bezieher der Vergütungen nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 in aller Regel Innendienstarbeiten verrichten würden und auch fallweise zu Außendienstverrichtungen herangezogen werden würden, was im Zuge der Prüfung vom Arbeitgeber auch bestätigt worden sei, zumal ansonsten die Arbeitnehmer laut Verordnung vom 24. März 1998, BGBl II 89/1998 einen Anspruch auf eine Vergütung nach § 82 Abs. 3 GehG 1956 gehabt hätten und der weiteren Feststellung, dass eine weitere Überprüfung des Anteils von Innendienst- und Außendienstarbeiten nicht erfolgen hätte können, weil Aufzeichnungen über die Tätigkeiten nicht vorhanden seien, wurde in der Berufung nicht entgegengetreten. Somit hat die Berufungswerberin die Feststellung des Finanzamtes, die betroffenen Dienstnehmer würden im Innendienst nicht

überwiegend einer derartigen Gefährdung ausgesetzt sein, sodass dadurch eine steuerfrei zu behandelnde Zulage zustehen würde, nicht widerlegt.

Bezüglich der steuerfrei ausbezahlten Reinigungspauschalien hat die Berufungswerberin in der Berufung mit der Bekanntgabe des Berechnungsmodus dieser Zulage die Argumentation des Finanzamtes, nämlich, dass durch Belege bzw. Abrechnungen die vom Arbeitnehmer aufgewendeten Arbeitsmittel nicht nachgewiesen hätten werden können bzw. dass pauschale Zahlungen an Arbeitnehmer, die vom Arbeitgeber nicht zumindest einmal im Kalenderjahr abgerechnet werden würden, als steuerpflichtiger Arbeitslohn abzurechnen sei, ebenfalls nicht entkräften können.

Die in der Berufung für die Steuerfreiheit der Telefondienstzulage vorgebrachte Begründung, dass im Gegensatz zu dem der Entscheidung des VwGH vom 26.5.1998, 97/14/0049, zugrunde liegenden Sachverhalt, nämlich einem reinen Auskunft- und Fernmeldevermittlungsdienst, beim Telefondienst im Bereich der Exekutive und Sicherheitsverwaltung naturgemäß auch besonders sensible Bereiche betroffen seien, sodass eine besondere Erschwernis gegenüber dem durchschnittlichen Telefondienst gegeben sei, führt aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht zur Steuerfreiheit der Erschwerniszulage, weil nach dem Verständnis des UFS jedes Unternehmen im Hinblick auf seine Telefonverwaltung spezifische Erfordernisse und Bedürfnisse hat und nach diesen Erfordernissen dem Unternehmenszweck entsprechend auszubilden und einzuschulen sind. So ist gegenständlich ebenfalls anzunehmen, dass die in der Telefonzentrale der Berufungswerberin beschäftigten Bediensteten für die von ihr erwähnten „sensiblen Bereiche“ speziell ausgebildet und geschult wurden, woraus jedoch keine außerordentliche Erschwernis erkennbar ist, sondern dieser Umstand zu einer besseren oder anderen Qualifikation im Vergleich zu anderen Bediensteten in einer Telefonzentrale führt. Dass die mit einer höher qualifizierten Tätigkeit einhergehende höhere geistige und psychische Anforderung jedoch alleine noch keine begünstigte Zulage rechtfertigt, hat der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 19.1.1988, 85/14/0124, ausgesprochen.

Der UFS schließt sich unter Berücksichtigung der in der Berufung vorgebrachten Einwendungen der Berufungswerberin der in der oben wiedergegebenen Begründung des Finanzamtes geäußerten Rechtsansicht vollinhaltlich an. Das Finanzamt hat demnach die in Rede stehenden Zulagen zu Recht der Besteuerung unterzogen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 22. Oktober 2008