

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Name., Adresse, vertreten durch Mag Karl Andreas Estl, Hubertusgasse 1, 7350 Oberpullendorf, über die Beschwerde vom 10. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes XX vom 19. April 2011, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2007, 2008 und 2009

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 den Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2009 umfassende Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA Prüfung) stattgefunden. Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung ist vom Prüfer festgehalten worden, dass ua. in Lohnkonten, Zeitaufzeichnungen, Fahrzettel und Fahrstundenaufzeichnungen Einsicht genommen wurde. Weiters ist bei der Sachverhaltsdarstellung (Schmutz - Erschwernis - und Gefahrenzulage) vom Prüfer folgendes angeführt worden:

Soweit eine den Voraussetzungen grundsätzlich entsprechende Schmutz -, Erschwernis – oder Gefahrenzulage das angemessene Ausmaß übersteigt, ist sie steuerpflichtig.

Soweit derartige Zulagen gesetzlich oder kollektivvertraglich festgelegt sind, sind darüber hinausgehende Zulagen auf Grund anderer lohngestaltender Vorschriften nur in besonders gelagerten Fällen begünstigt. Die Steuerfreiheit der Zulage setzt weiters voraus, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH vom 27. Juni 2000, 99/14/0342).

Aus dem Bericht geht weiters hervor, dass der Prüfer für 4 Dienstnehmer des Bf. eine Hinzurechnung zur Lohnsteuerbemessungsgrundlage auf Grund der oben angeführten Feststellungen vorgenommen hat.

Das Finanzamt hat sich den Prüfungsfeststellungen angeschlossen und dem Bf. die Nachforderungsbeträge (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) mit Bescheiden vom 19. April 2011 zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diese Bescheide hat der Bf. Berufung erhoben. In der Begründung ist im Wesentlichen ausgeführt worden, dass der Kollektivvertrag eine SEG Zulage für Fahrlehrer, welche Fahrstunden für Traktor (Klasse F) und Motorrad (Klasse A) erteilen, vorsehe. Es gehe auch aus einer Anfrage der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft und der vom Bundesministerium für Finanzen erteilten Antwort hervor, dass diese Zulagen steuerbegünstigt zu behandeln seien. Nach dem Bericht der Außenprüfung wäre die Steuerfreiheit nur dann möglich, wenn der Behörde nachgewiesen werde, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet worden wären. Durch die im Betrieb aufliegenden und dem Prüfer zur Verfügung gestellten Unterlagen (Fahrzettel) könne die Arbeitsleistung jederzeit nachgewiesen werden.

Der Berufung war das Antwortschreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 27. November 1985 an die Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft betreffend der Zulagen für Fahrlehrer (welche Unterricht auf Solomotorräder erteilen) angeschlossen.

Mit Vorlagebericht vom 4. Juli 2011 hat das Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht ist vom Finanzamt angeführt worden, Streitpunkt sei, ob die Voraussetzungen für eine Gefahrenzulage beim Fahrlehrer für Solomotorräder vorlägen. Nach Auffassung des Finanzamtes wäre die Berufung abzuweisen, da die Tätigkeit nicht überwiegend ausgeübt werde. Die Dienstzettel seien berücksichtigt worden und könnten bei Bedarf nachgereicht werden.

Das Bundesfinanzgericht hat an das Finanzamt ua. nachfolgende Anfrage gerichtet:

Nach den vorgelegten Unterlagen könne nicht festgestellt werden, welche Art von Zulagen im Prüfungszeitraum an die namentlich angeführten Dienstnehmer ausbezahlt worden seien, die zu einer Nachversteuerung geführt haben. Es werde daher ersucht, jene Zusammenstellung nachzureichen, aus der erkennbar ist, dass die Dienstnehmer Fahrunterricht für Solomotorräder und Traktore erteilt hätten und dass die Unterrichtserteilung auf diesen Fahrzeugen nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum erfolgt sei.

Vom Finanzamt sind die Fahrzettel der Fahrlehrer und eine Zusammenstellung nachgereicht worden. Außerdem wurde bekannt gegeben, dass die im Prüfbericht namentlich genannten Fahrlehrer alle Arten von Fahrunterricht durchgeführt haben (auf Grund der vorliegenden Fahrzettel) und im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend für Fahrunterricht auf Solomotorrädern bzw. LKW und Autobussen eingesetzt gewesen waren.

Dem Beschwerdeführer wurde vom Bundesfinanzgericht mit Schreiben die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den SEG Zulagen (§ 68 Abs. 5 EStG 1988) bekannt gegeben. Weiters wurde unter Hinweis auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. März 1985, 84/14/0180 der Bf. ersucht, den Ablauf des Fahrunterrichts auf Solomaschinen und Traktoren darzulegen.

Diesem Ersuchen ist der Bf. nachgekommen und hat eine Beschreibung der Fahrausbildung auf Solomotorrädern und Traktoren übermittelt.

Zwecks Wahrung des Parteiengehörs ist das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes und das Antwortschreiben des Bf. an das Finanzamt zur Kenntnis - und allfälligen Stellungnahme übermittelt worden.

Das Finanzamt hat keine Stellungnahme abgegeben.

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 waren beim Bf. mehrere Dienstnehmer beschäftigt. Der Bf. hat Lohnzettel an das Betriebsstättenfinanzamt übermittelt. Dies geht aus einer Abfrage im Abfragensystem des Bundes hervor. 4 Fahrlehrer haben im Prüfungszeitraum neben dem Unterricht auf Kraftfahrzeugen der Klasse B auch Fahrunterricht auf Solomotorrädern und Traktoren erteilt.

Nach dem Kollektivvertrag für die Angestellten in den Fahrschulen Österreichs steht Fahrlehrern, die Unterricht auf Kraftfahrzeugen der Klassen A1 oder A2 oder A oder F erteilen, für jede gefahrene Unterrichtseinheit eine Erschwernis - Schmutz - und Gefahrenzulage zu. Bis zum März 2007 hat diese Zulage laut Kollektivvertrag € 2,92 für jede gefahrenen Stunde betragen. Fahrlehrern, die Unterricht am LKW oder Autobus erteilen, steht nach dem Kollektivvertrag eine Erschwerniszulage zu.

Im Prüfungszeitraum ist vom Bf. an Fahrlehrer, welche Unterricht auf Solomotorrädern und Traktoren erteilt haben, die im Kollektivvertrag angeführte SEG Zulage steuerfrei ausbezahlt worden.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde und dem Bf. übermittelten Unterlagen sowie aus einer Abfrage im Abgabeninformationssystem des Bundes und ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

Nach § 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.

Gemäß § 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

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. aufgrund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBL. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt/Knörzer, EStG 10, § 68 Tz 10ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, Tz 37 zu § 68 EStG 1988; siehe auch Müller, Schmutz -, Erschwernis - und Gefahrenzulagen in: ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz -, Erschwernis - 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. Sie ist erfüllt, wenn eine Zulage neben dem Grundlohn, entweder mit einem festen Betrag oder in Prozenten des Lohnes 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 vorliegenden Fall ist laut Lohnkonto die Zulage zusätzlich zum Grundlohn gewährt worden, sodass die erste 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 auf Grund lohngestaltender Vorschriften gezahlt werden. Die Bedingung ist aber auch dann erfüllt, wenn die Zulage zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird.

Die Zulage ist laut Kollektivvertrag an die Fahrlehrer ausbezahlt worden. Damit ist auch die formelle Voraussetzung erfüllt.

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 Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt es jedoch auch darauf an, 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 erfolgen, die entweder in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit mit sich bringen. Die Frage der erheblichen Verschmutzung, der außerordentlichen Erschwernis und der Gefährdung ist also nicht alleine anhand der 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 zu prüfen, ob sie überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung führen, eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder eine Gefahrenlage bewirken. Es müssen also auch in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken, eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder eine Gefahrenlage bewirken, überwiegen. Dies bedeutet aber auch, um eine Überprüfung durchführen zu können, dass Aufzeichnungen zu führen sind, damit die Begünstigung des § 68 Abs. 5 EStG 1988 zum Zug kommt.

Im vorliegenden Fall ist eine kombinierte SEG Zulage laut Kollektivvertrag an Fahrlehrer, welche Unterricht am Motorrad oder Traktor erteilt haben, ausbezahlt worden. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 16. Februar 1983, 81/13/0104 – welches zum Inhalt hatte, wie eine an einen Fahrlehrer, welcher Unterricht am Lastkraftwagen und Motorrad erteilte, ausbezahlte Erschwerniszulage steuerlich zu behandeln ist - ausgesprochen, dass die Begünstigung des § 68 EStG 1972 (ident mit § 68 EStG 1988)

nur dann gewährt werden darf, wenn der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten leistet, die **überwiegend** mit einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung verbunden sind. Eine bloße fallweise Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung des Arbeitnehmers reicht für die Zuerkennung der Begünstigung nicht aus.

Im Sinne des Einkommensteuergesetzes und der dazu ergangenen Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 10. Mai 1994, 91/14/0057, vom 24. Juni 2004, 2000/15/0066, vom 31. März 2011, 2008/15/0322) werden die Begriffe Verschmutzung, Erschwernis und Gefährdung wie nachfolgend angeführt verstanden:

Bei der Prüfung der Frage, ob der Steuerpflichtige während der Arbeitszeit mit Arbeiten betraut war, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken, kann als Auslegungsbehelf der Anhang zum Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. September 1949, AÖV Nr. 260 herangezogen werden (vgl. VwGH vom 19. März 1985, 84/14/0180).

Aus der Aufzählung im genannten Erlass wird ersichtlich, dass nur Zulagen für Tätigkeiten nach § 68 EStG 1988 begünstigt sind, die gleichsam im Schmutz verrichtet wurden bzw. in denen unmittelbar mit den genannten oder vergleichbaren verschmutzenden Stoffen gearbeitet wird (zB Arbeiten mit Teer, Bitumen und sonstigen kochenden Massen, Arbeiten in benützten Rauchkanälen, Reinigung von Kesseln, Entladung von Kohlen, Staubkohlen, Koks, Müll und Farbzusätzen, Schlackenabfuhr, Arbeiten an Öl -, Säure - und Fettanlagen, die bereits in Betrieb standen, Haut - und Darmbearbeitung im Fleischereigewerbe, Reinigung von Klosetten und Senkgruben).

Unter Erschwerniszulagen sind solche Zulagen zu verstehen, die eine außerordentliche Erschwernis im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen abgelten. Danach müssen sich die Arbeitsbedingungen des mit einer Erschwerniszulage bedachten Personenkreises von den üblichen Arbeitsbedingungen erheblich unterscheiden.

Unter Gefahrenzulagen sind solche Zulagen zu verstehen, die mit einer besonderen Gefährdung bei der Leistungsverrichtung verbunden sind wie zB im Entminungsdienst, bei Bergungs - Spreng und Taucherarbeiten, bei Unterwasserbauten und allen Arbeiten, die mit besonderen Sicherheitsvorkehrungen verbunden sind. Gefahrenzulagen sind daher nur begünstigt, wenn sie eine typische Berufsgefahr abgelten.

Der Bf. wurde vom Bundesfinanzgericht ersucht den Ablauf des Fahrunterrichts auf Solomotorrädern und Traktoren bekannt zu geben. Im Antwortschreiben hat der Bf. dargelegt, dass die Ausbildung auf dem Übungsplatz der Fahrschule beginne. Der Fahrschüler müsse vorerst entsprechend dem gesetzlichen Lehrplan die Handhabung des Zweirades bis hin zum richtigen Bremsen im verkehrsfreien Raum trainieren. Die notwendige Schutzbekleidung, die auch der Fahrlehrer zu tragen habe, sei bereits während dieser Ausbildungsphase eine besondere Belastung, vor allem bei gutem Wetter wegen der Hitzebelastung. Aber je nach Witterung sei auch durch Nässe oder Kälte eine besondere Gesundheitsbelastung gegeben.

Die Sicherung des Fahrschülers bei Übungen erfordere, dass der Fahrlehrer den Schüler (der am Motorrad die entsprechenden Übungen fährt) zu Fuß begleite und nebenher laufe. Die Motorradsicherheitsbekleidung mit den Protektoren sei ein Zusatzgewicht und die Formgebung der Kleidung erschwere erheblich die Begleitung zu Fuß. Durch diese körperliche Anstrengung mit der Schutzbekleidung sei eine erhebliche physische Erschwernis gegeben. Die Sicherung selbst sei mit Verletzungsgefahr verbunden. Der Fahrschüler habe in der Handhabung des Motorrades keine Erfahrung und Routine und es passieren unmotivierte und unvorhersehbare Richtungs - und Geschwindigkeitsveränderungen. Der in unmittelbarer Nähe sichernde Fahrlehrer könne dabei angefahren und niedergestoßen werden.

Im weiteren Ausbildungsweg werde im Straßenverkehr gefahren. Diese Fahrten werden zu Beginn im langsamen Geschwindigkeitsbereich durchgeführt. Durch das niedrige Geschwindigkeitsniveau komme es zu gefährlichen Überholmanövern von eiligen PKW Lenkern, die trotz Gegenverkehrs mit knappem Seitenabstand überholen.

Bei den Ausbildungsfahrten fahre der Fahrschüler hinter dem Fahrlehrer, um von ihm zu lernen. Der Fahrlehrer müsse deshalb ständig über seine Schulter schauen oder über den Rückspiegel den Fahrschüler im Blickfeld behalten und dies geschehe auf Kosten der Sicherheit des Fahrlehrers. Es sei zwar üblich durch Funkverbindung die Situation zu verbessern (verbale Eingriffsmöglichkeit), was aber eher dem Fahrschüler zu Gute komme und die Belastung des Fahrlehrers noch steigere. Dies deshalb, weil der Fahrlehrer noch genauere Beobachtungen des Verkehrsverhaltens des Fahrschülers vornehmen müsse, um situationsgerechte Anweisungen und Hilfen mitzuteilen.

Die Fahrausbildung auf Zugmaschinen (Traktoren) beginne im verkehrsfreien Raum am Übungsplatz. Der Fahrlehrer befindet sich im Fahrzeug oder bei Übungen mit dem Anhänger im Nahbereich des Fahrzeuges. Bei großen Zugmaschinen habe der Fahrlehrer kaum Platz im Fahrzeug, da diese Fahrzeuge grundsätzlich als Einsitzer konzipiert seien. Der Fahrlehrer sitze auf einen Notsitz, weshalb Eingriffsmöglichkeiten erschwert seien.

Bei älteren Fahrzeugen, welche in der Fahrschule in Verwendung stünden, bestehe einerseits eine besondere Gesundheitsbelastung durch die offenen Kabine und andererseits durch die Position des Fahrlehrersitzes. Die Platzierung des Sitzes für den Beifahrer (Fahrlehrer) sei auch mit einer Absturzgefahr verbunden. Nicht nur beim Auf - und Absteigen sondern auch während der Fahrt bei plötzlichem Fehlverhalten des Schülers (zB. Schalten eines falschen Gangs, ruckartiges Einkuppeln oder Gas geben).

Ein weiterer Aspekt der Belastung sei der Lärm. Diese Fahrzeuge weisen meist offene Motoren ohne Schallschutzeinrichtungen auf.

Da der Führerschein der Klasse F schon mit 16 Jahren und ohne Kombination mit anderen Führerscheinklassen erworben werden könne, hätten viele Fahrschüler keine Vorkenntnisse, die für das Verhalten im Straßenverkehr wichtig seien. Das erschwere die Tätigkeit des Fahrlehrers und berge noch zusätzlich weitere Gefahrenpotentiale und erhöhte Unfallgefahr bei der Ausbildung im öffentlichen Verkehr.

Diese Gefahr sei auch in den letzten Jahren Thema bei der Durchführung von Fahrprüfungen geworden. Seit einiger Zeit sei es nicht mehr gestattet, dass bei der Prüfungsfahrt nur der Fahrlehrer mit dem Schüler im Traktor die Fahrt im Verkehr absolviere und der Fahrprüfer das Verhalten des Fahrschülers über ein Begleitfahrzeug beobachte. Es sei daher nach anderen Lösungen gesucht worden. Die Lösung durch die Begleitung des Prüflings, alleine durch den Fahrprüfer am Traktorbeifahrersitz ohne Fahrlehrer sei mit Sicherheits - und Gefährdungsbedenken seitens der Fahrprüfer abgelehnt worden. Die Möglichkeit wie beim PKW, dass sowohl Prüfer als auch Fahrlehrer die Prüfungsfahrt begleiten, sei aus Platzgründen fast unmöglich.

Diese Entwicklung zeige, dass auch sachverständige Fahrprüfer die Gefährdung bei der Prüfungsfahrt wahrnehmen und sich dieser Gefahr nur ungern aussetzen würden.

Der Fahrlehrer habe diese Gefährdung während der gesamten Ausbildung noch verstärkt zu übernehmen, da der Fahrschüler bei der Fahrausbildung zweifelsohne fehleranfälliger fahre.

Da diese speziellen Belastungen und Gefährdungen beim Erteilen von Fahrunterricht auf Traktoren mit und ohne Anhänger überwiegend vorhanden seien, würden sie eine außerordentliche Erschwernis und Gefahr darstellen, weshalb die Zulage steuerfrei belassen worden sei.

Durch die Darlegung des Ablaufes der Erteilung von Fahrunterricht auf Solomotorrädern und auf Traktoren kann nach Auffassung des Gerichtes eine Gefahrenlage entstehen, die eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Dienstnehmers mit sich bringt. Auch die belangte Behörde stellt nicht in Abrede, dass die Erteilung von Fahrunterricht auf Solomotorrädern mit einer Gefährdung des Lebens verbunden sein kann.

Wie aus den übermittelten Aufzeichnungen hervorgeht, haben die Fahrlehrer nicht nur Unterricht für die Führerscheinklassen A und F erteilt, sondern auch für andere Führerscheinklassen. Entscheidend für die Zuerkennung der Steuerfreiheit der Zulage ist aber, dass die Tätigkeiten - für die die Zulage gewährt wird - überwiegend im Lohnzahlungszeitraum ausgeübt werden. Dies bedeutet, dass die Fahrlehrer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend Fahrunterricht auf Solomotorrädern sowie Traktoren erteilen müssen.

Die vorliegenden Fahrzettel ergeben zB für Dezember 2008 folgendes Bild: Name1 hat 133 Unterrichtseinheiten für die Führerscheinklasse B erteilt. Der Unterricht auf Solomotorrädern ist mit 18 Einheiten angegeben. Name2 hat 133 Unterrichtseinheiten für die Führerscheinklasse B erteilt. Der Unterricht auf Solomotorrädern ist mit 18 Einheiten und auf Traktoren mit 2 Einheiten angegeben. Name3 hat 128 Unterrichtseinheiten für die Führerscheinklasse B erteilt. Der Unterricht auf Solomotorrädern ist mit 11 Einheiten und auf Traktoren mit 4 Einheiten angegeben. Name4 hat 112 Unterrichtseinheiten für die Führerscheinklasse B erteilt. Der Unterricht auf Solomotorrädern ist mit 18 Einheiten angegeben.

Für August 2008 ergibt sich folgendes Bild: Name1 hat 150 Unterrichtseinheiten für die Führerscheinklasse B erteilt. Der Unterricht auf Solomotorrädern ist mit 70 Einheiten und auf Traktoren mit 2 Einheiten angegeben. Name2 hat insgesamt 216 Unterrichtseinheiten erteilt. Auf den Unterricht mit Solomotorrädern entfallen 56 Einheiten und auf Traktoren 8 Einheiten. Name3 hat 161 Unterrichtseinheiten für die Führerscheinklasse B erteilt. Der Unterricht auf Solomotorrädern ist mit 45 Einheiten und auf Traktoren mit 3 Einheiten angegeben. Name4 hat 125 Unterrichtseinheiten für die Führerscheinklasse B erteilt. Der Unterricht auf Solomotorrädern ist mit 59 Einheiten angegeben.

Aus den beispielhaft angeführten Kalendermonaten geht eindeutig hervor, dass die Fahrlehrer im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend für die Erteilung des Fahrunterrichtes auf Solomotorrädern und Traktoren eingesetzt waren. Die Durchsicht der anderen Fahrzettel bieten ein gleiches Bild.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die materielle Voraussetzung für die steuerfreie Gewährung der SEG Zulagen an die Fahrlehrer nicht vorliegt. Da nicht alle drei Voraussetzungen vorliegen, hat die belangte Behörde zu Recht eine Nachversteuerung der vom Bf. an die Fahrlehrer steuerfrei ausbezahlten SEG Zulagen vorgenommen.

Angemerkt wird noch, dass die Vorlage des Schreibens des Bundesministeriums für Finanzen an die Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft betreffend der Steuerfreiheit von Zulagen, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen kann. Dies deswegen, da eine allenfalls folgende Bindung an eine erteilte Auskunft immer nur diejenige Behörde treffen kann, die die entsprechende Auskunft erteilt hat (vgl. VwGH vom 14. Jänner 1991, 90/15/0116). Dass die belangte Behörde eine Auskunft betreffend der Zulage getätigt hat, lässt sich der Aktenlage nicht entnehmen und wird vom Bf. auch nicht behauptet.

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.

