



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder ADir. Reg.Rat Magdalena Edler, Mag. Harald Österreicher und Franz Hartmann über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch BONAFIDE Treuhand - und RevisionsgesmbH, Wirtschaftsprüfungs - und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Berggasse 10, vom 2. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch Amtsdirektor Wojta, vom 24. Oktober 2008 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ) für die Kalenderjahre 2004, 2005, 2006 und 2007 nach der am 13. Oktober 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 2. September 2008 hat bei der Bw. für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2007 eine GPLA Prüfung stattgefunden. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 21. Oktober 2008 in der dem steuerlichen Vertreter der Bw. Informationen über die bei der Prüfung festgestellten Differenzen und die damit verbundenen Nachverrechnungen vom Prüfungsorgan erteilt wurden, befindet sich ein handschriftlicher Vermerk, dass die getroffenen Feststellungen Tatsachen und rechtswidrig

seien. Im Bericht gemäß § 150 BAO wurde vom Prüfungsorgan angeführt, dass in Lohnkonten, Bilanzen, Saldenlisten, Arbeitsaufzeichnungen und in diverse Belege Einsicht genommen wurde. Folgende Feststellungen sind vom Prüfungsorgan getroffen worden:

Für die Geschäftsführerbezüge des A (Jänner 2004 bis Dezember 2006) und des B (Jänner 2004 bis Dezember 2007) sei kein Dienstgeberbeitrag, kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und keine Kommunalsteuer verrechnet worden.

Die Dienstnehmer X und Y haben im Prüfungszeitraum eine Erschwerniszulage von der Bw. steuerfrei ausbezahlt erhalten. Im Kalenderjahr 2006 haben noch weitere 5 und im Kalenderjahr 2007 noch weitere 4 Dienstnehmer eine Erschwerniszulage erhalten, welche von der Bw. ebenfalls steuerfrei belassen wurde. Da für die Dienstnehmer keine Aufzeichnungen vorgelegt werden konnten, warum die zu verrichtenden Arbeiten eine außerordentliche Erschwernis im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen darstellen, wurde vom Prüfungsorgan eine Nachversteuerung der Zulage vorgenommen.

Das Finanzamt hat sich den Prüfungsfeststellungen angeschlossen und die sich aus der Nachversteuerung ergebenden Beträge (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) mit Bescheiden vom 24. Oktober 2008 (gedruckt im Bundesrechenzentrum) der Bw. zur Zahlung vorgeschrieben. Als Begründung wurde auf den Bericht vom 24. Oktober 2008 verwiesen.

Innerhalb der vom Finanzamt gewährten Fristverlängerung zur Einbringung einer Berufung, hat der steuerliche Vertreter mit Schriftsatz vom 1. Dezember 2008, eingelangt beim Finanzamt am 4. Dezember 2008, ein Rechtsmittel gegen die Bescheide eingebracht.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Berechnungen unrichtig und fehlerhaft seien. Außerdem sei in den Bescheiden keine Begründung angeführt, es sei lediglich auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24. Oktober 2008 verwiesen worden. Zu den Geschäftsführerbezügen wurde vorgebracht, dass der Geschäftsführer A nicht in den betrieblichen Organismus der Bw. eingebunden gewesen sei, da er nur Kundenkontakte aufrecht erhalten habe und es stand ihm auch kein Arbeitsplatz im Büro zur Verfügung. Der Geschäftsführer B sei auch in den betrieblichen Ablauf in keiner Weise eingebunden gewesen. Außerdem sei bei den Bezügen des Geschäftsführers B dem Zuflußprinzip nicht entsprochen worden. Zum Beweis für dieses Vorbringen sind die beiden Geschäftsführer und eine Angestellte als Zeugen namhaft gemacht worden.

Betreffend der Erschwerniszulage wurde angeführt, dass die Dienstnehmer die Zulage deswegen bekommen hätten, weil sie Arbeiten an bzw. neben Spannung führenden Teilen durchzuführen gehabt hätten, wie zB die Installation eines FI – Schalters, wobei dann, wenn

die Elektroversorgungsanlage nicht abgeschaltet werden können (EDV – Anlagen, Krankenhauseinrichtungen), die Arbeiten besonders gefährlich seien, weil sie neben Strom führenden Anlagen durchzuführen seien. Für dieses Vorbringen wurde zum Beweis die zeugenschaftliche Einvernahme der beiden Geschäftsführer beantragt.

Ein Berechnungsblatt betreffend die Nachforderungsbeträge war der Berufung angeschlossen. Außerdem wurde vom steuerlichen Vertreter die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie die Durchführung einer Senatsentscheidung vor dem Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Das Finanzamt hat über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates – bei diesem ist eine Berufung für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 anhängig - für den gesamten Prüfungszeitraum folgenden Vorhalt an den steuerlichen Vertreter der Bw. übermittelt:

Geschäftsführerverträge der Herren A und B

Lohnkonten jener Bediensteten die im Prüfungszeitraum 1999 bis 2007 Erschwerniszulagen erhalten haben.

Aufzeichnungen der Stunden, für die Erschwerniszulagen gewährt wurden.

Mit Schreiben vom 12. März 2009 gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass es keine schriftlichen Geschäftsführerverträge gäbe. Außerdem wurde betreffend der Zulagen vorgebracht, dass die Zulage für 1/3 der Arbeitszeit für außerordentliche Erschwernis, 1/3 der Arbeitszeit für Verschmutzung und 1/3 der Arbeitszeit für Gefahren bezahlt worden seien. Diesbezügliche Aufzeichnungen sind nicht vorgelegt worden. Die angeforderten Lohnkonten wurden übermittelt.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 13. Oktober 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt, dass es betreffend der Erschwerniszulagen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens der Finanzbehörde bekannt sein müsste, dass die Tätigkeiten, welche die Dienstnehmer der Bw. verrichten, alle drei Merkmale für die Gewährung der Steuerfreiheit der Zulagen aufweisen, weil sie zum Teil eine körperliche Schwerarbeit umfassen (Stemm – und Grabarbeiten), weil sie gefährlich seien (Arbeiten an Stark – und Normalstromleitungen) und weil sie schmutzanfällig seien (Stemm – und Grabarbeiten). Zur Gefährlichkeit der Arbeiten sei noch anzuführen, dass die Bw. auch

Antennen und Blitzschutzanlagen montiere und die Dienstnehmer daher auf Hausdächern tätig sein müssen.

Es sei unzumutbar, die Dienstnehmer zu verhalten, differenziert nach den jeweiligen Kriterien der Steuerfreiheit Aufzeichnungen zu führen, zumal sich die im Vorigen beschriebenen Kriterien aus dem Umfang der geleisteten bzw. der verrechneten Arbeiten ablesen ließen und im Übrigen auch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens einsichtig sein müssten. Dazu komme noch, dass die Arbeitsvorgänge ineinanderfließen. Der Dienstnehmer stemme, dann arbeite er mit dem Strom, dann klettere er auf das Dach.

Über Frage der Referentin, ob die Bw. auf besondere Arbeiten spezialisiert sei, hat der steuerliche Vertreter ausgeführt, dass die normale Elektrikerarbeit und auch Gebrechensbehebungen durchgeführt werden. Es würden auch Computerleitungen ganze Lichtsysteme und Bussysteme verlegt bzw. installiert werden. Die Bw. habe zB in S die Elektrik für die UNO – Truppen verlegt. Die Bw. versuche nicht nur die normale Elektrikerarbeit abzudecken, sondern auch besondere Arbeiten durchzuführen.

Der Geschäftsführer A sei der Seniorsgesellschafter und sei jetzt schon in Pension. A sei deswegen in den betrieblichen Ablauf nicht eingebunden gewesen, weil er im gesamten Prüfungszeitraum ausschließlich Kundenaufträge akquiriert habe. Dies habe er, weil er Flugkapitän sei und den Privatpilotenschein besitze, im Zuge dieser Tätigkeit ausgeübt. Er habe nämlich für private Bedarfsflugunternehmen viele Entscheidungsträger als Flugkapitän in diesen Flugzeugen transportiert und durch diese Kontakte sehr lukrative und werbewirksame Aufträge, wie zB den Auftrag in S für die Bw. akquirieren können. Er habe im Büro der Bw. nicht einmal einen Arbeitsplatz, weil er diesen auch nicht benötige.

Der Geschäftsführer B sei in die innere Organisation der Bw. nicht eingebunden, weil er sich ausschließlich um die Baustellen kümmere. Die innere Organisation der Bw. werde von der Zeugin C erledigt.

Die Amtspartei hat betreffend die Zulagen ausgeführt, dass diese pro Monat in gleichbleibender Höhe ausbezahlt worden seien und dass nicht alle Dienstnehmer sondern nur einige Dienstnehmer die Zulagen bekommen hätten. Außerdem lasse sich ohne entsprechende Aufzeichnungen nicht nachvollziehen, welcher Dienstnehmer erswerende oder gefährdende Arbeiten über das übliche Ausmaß hinaus überwiegend im Lohnzahlungszeitraum geleistet habe. Bezüglich der Geschäftsführerbezüge wurde ausgeführt, dass beide Geschäftsführer der Bw. über Jahre laufend Geschäftsführerbezüge erhalten hätten und durch die Geschäftsführung eine Eingliederung in die Organisation der Bw. gegeben sei.

Vom steuerlichen Vertreter wurde außerdem darauf hingewiesen, dass ausdrücklich die Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechtes der Gleichheit der steuerlichen Belastung des Unternehmerlohnes vorgebracht werde, weil jene Unternehmer, welche als Geschäftsführer tätig seien, für ihre Bezüge Dienstgeberbeitrag zu entrichten hätten, währenddessen die Gewinne der Einzelunternehmer, sowie der Personengesellschafter dieser Abgabe nicht unterlägen. Die Geschäftsführerbezüge seien im gegenständlichen Fall bei Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise teilweise Gewinnausschüttungen, weil sich aus der Aktenlage ergäbe, dass die beiden Gesellschafter nur einen kleinen Teil der erwirtschafteten und ausschüttbaren Gewinne im Wege der Geschäftsführerbezüge an sich fließen haben lassen. Auch diesbezüglich liege Gleichheitswidrigkeit vor, denn es sei kein sachlicher Grund dafür zu erkennen, dass Gewinnausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nicht dem Dienstgeberbeitrag unterliegen, währenddessen dies bei Geschäftsführerbezügen so sein soll.

Zu den gestellten Beweisanträgen betreffend die Erschwerniszulage auf Einvernahme der Geschäftsführer und betreffend die ausbezahlten Vergütungen an die Geschäftsführer auf Einvernahme einer Angestellten und der beiden Geschäftsführer, verkündet die Vorsitzende, dass die Anträge auf Zeugeneinvernahme abgelehnt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Laut eingeholtem Firmenbuchauszug ist A bis zum 9. Februar 2006 zu 51% an der Bw. beteiligt. Ab diesem Zeitpunkt wurde das Beteiligungsverhältnis herabgesetzt und Anteile sind auf B übertragen worden. B war bis zum 9. Februar 2006 zu 49% und ab diesem Zeitpunkt zu 95% an der Bw. beteiligt. A hat seit 12. Jänner 1971 bis zum 9. Februar 2006 und B seit 9. Mai 1990 die Funktion eines Geschäftsführers inne. A hat während seiner Tätigkeit bei der Bw. Kundenaufträge akquiriert und B ist für die Baustellen zuständig. Über Antrag - eingelangt beim Handelsgericht am 24. Juli 2008 - wurde der Anteil des A gelöscht und an B übertragen, sodass dieser nunmehr Alleingesellschafter der Bw. ist. Die Eintragung ist am 30. Juli 2008 im Firmenbuch vorgenommen worden. Weiters ist aus dem Firmenbuchauszug ersichtlich, dass die Bw. ein Elektroinstallationsunternehmen betreibt. Von der Bw. werden normale Elektrikerarbeiten ausgeführt und auch Blitzschutzanlagen montiert.

Bei der GPLA – Prüfung wurde festgestellt, dass die laut Buchhaltung an die Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages

miteinbezogen worden sind. Außerdem wurde festgestellt, dass die Bw. an Dienstnehmer welche als Elektromonteur und als E – Helfer beschäftigt sind, eine Erschwerniszulage steuerfrei ausbezahlt hat.

Die Bw. ist der Meinung, dass, da die Geschäftsführer nicht in den betrieblichen Organismus eingebunden seien, weil sie im Büro keinen Arbeitsplatz zur Verfügung hätten, die an die Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages miteinzubeziehen seien. Außerdem wurde noch vorgebracht, dass bei B dem Zuflußprinzip nicht entsprochen worden sei. Betreffend der Erschwerniszulage ist die Bw. der Auffassung, dass die von den Dienstnehmern durchzuführenden Arbeiten eine steuerfreie Gewährung der Zulage rechtfertigen, da die zu verrichtenden Arbeiten körperliche Schwerarbeit darstellen, gefährlich und schmutzanfällig seien.

Das Finanzamt vertritt den Rechtstandpunkt, dass die an die Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen der Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages hinzuzurechnen sind, da eine Eingliederung in den Organismus der Bw. vorhanden ist. Weiters ist das Finanzamt der Auffassung, dass die Erschwerniszulage nur dann steuerfrei belassen werden kann, wenn entsprechende Aufzeichnungen vorhanden sind. Da von der Bw. keine Unterlagen beigebracht wurden, ist eine steuerfreie Behandlung der Erschwerniszulage gesetzlich nicht zulässig.

Rechtliche Würdigung

Dienstgeberbeitrag Gesellschafter Geschäftsführer

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich

Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. etwa auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068 und 22.12.2004, 2002/15/0140).

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Laut dem eingeholten Firmenbuchauszug sind die Agenden der Geschäftsführung von A durchgehend seit 12. Jänner 1971 bis zum 9. Februar 2006 und von B seit 9. Mai 1990 wahrgenommen worden. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Von der Bw. wird aber auch die Höhe der zugeflossenen Vergütungen des B bestritten.

Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist für den Fall, dass der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Kapitalgesellschaft ist, die sein Schuldner ist, der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem die Forderung fällig ist, sofern die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist, wobei für die Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit auch von Bedeutung ist, ob der Kapitalgesellschaft, sollte sie nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu beschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (Vg. VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002 und die dort angeführte Judikatur).

Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist; andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne entsprechende Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014, und die dort angeführten Literaturhinweise).

Eine von der Referentin durchgeführte Abfrage im Abgabensinformationssystem für beide Geschäftsführer hat ergeben, dass die vom Prüfungsorgan im Bericht dargestellten Vergütungen mit den gleichen Beträgen unter Abzug des Betriebsausgabenpauschales in den Einkommensteuerbescheiden zum Ansatz gekommen sind. Laut Einkommensteuerbescheid des Kalenderjahres 2007 für A wurden keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt. Dem Vorbringen, dass die Vergütungen nicht in der festgestellten Höhe zugeflossen seien, kann auf Grund der vorliegenden Einkommensteuerbescheide, nicht gefolgt werden.

Da die beiden Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert sind, sind auch die von der Bw. ausbezahlten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages mit einzubeziehen.

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung auf Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechtes der Gleichheit der steuerlichen Belastung des Unternehmerlohns wird angemerkt, dass es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates ist, eine Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit gesetzlicher Bestimmungen durchzuführen. Der Unabhängige Finanzsenat hat bei Ausübung seiner Tätigkeit nach dem (abgabenrechtlichen) Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) vielmehr auf eine gesetzeskonforme Anwendung zu achten.

Erschwerniszulagen

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 € 360,00 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 bringt.

Die Zulagen sind nur begünstigt soweit sie auf Grund der im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden.

Aus dem im Gesetz verwendeten Terminus Zulagen ergibt sich, dass die Voraussetzungen für deren Steuerfreiheit nur dann erfüllt sind, wenn diese Zulagen neben dem laufenden Grundlohn, entweder mit einem festen Betrag oder in Prozenten des Lohnes, gewährt werden. Solche Zulagen können daher infolge ihrer Funktion nur Bestandteile des Lohnes sein und

dürfen nicht auf Kosten einer arbeitsrechtlich unzulässigen Kürzung des Grundgehaltes gehen (funktionelle Voraussetzung).

Die formellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit bildet die Auszahlung auf Grund lohngestaltender Vorschriften oder innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern. Entscheidungsrelevant für die Begünstigung des § 68 EStG 1988 ist zusätzlich zur funktionellen und formellen Voraussetzung noch die Erfüllung der materiellrechtlichen (tatbestandsmäßigen) Bedingung, da Art und Ausmaß der Tätigkeiten, die die begünstigten Zulagen rechtfertigen, ausdrücklich im Einkommensteuergesetz normiert sind (vgl. Müller, *ecolex* 1995, Doralt *Einkommensteuergesetz Kommentar* § 68 Tz 10 und 11).

Im gegenständlichen Fall ist der Kollektivvertrag Metall anzuwenden. Im Punkt XIV des Kollektivvertrages sind die Zulagen und Zuschläge angeführt. Demnach gebührt dem Dienstnehmer für Arbeiten, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Verschmutzung von Körper und Bekleidung zwangsläufig bewirken eine Schmutzzulage. Für Arbeiten, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis mit sich bringen, gebührt dem Arbeitnehmer eine Erschwerniszulage. Für Arbeiten, 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, gebührt eine Gefahrenzulage. Die Zulagen sind pro Stunde in Höhe eines bestimmten Mindestbetrages zu gewähren.

Laut den vorliegenden Lohnkonten hat die Bw. an X und Y sowie in den Kalenderjahren 2006 an 4 weitere Dienstnehmer (3 Elektromonteure, 1 E – Helfer) und 2007 an 5 Dienstnehmer (4 Elektromonteure, 1 E – Helfer) eine Erschwerniszulage ausbezahlt.

Die Begünstigung nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 setzt ua. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgt, die die in § 68 Abs. 5 EStG 1988 angeführten Voraussetzungen erfüllen. 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 eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Die Frage der außerordentlichen Erschwernis ist also nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese 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

außerordentliche Erschwernis bewirken. Es müssen also auch in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die eine außerordentliche Erschwernis bilden, überwiegen. Dies bedeutet aber auch, um eine Überprüfung durchführen zu können, dass Aufzeichnungen zu führen sind.

Im Zuge des Verfahrens wurde die Bw. ersucht Unterlagen betreffend der Erschwerniszulage vorzulegen. Es wurden für die Dienstnehmer, welche eine Erschwerniszulage erhalten haben, die Lohnkonten übermittelt. Aufzeichnungen der Stunden, für die die Erschwerniszulage gewährt wurde, sind nicht vorgelegt worden. Im Antwortschreiben des Ergänzungsansuchens wurde nur ausgeführt, dass die Zulage für 1/3 der Arbeitszeit für außerordentliche Erschwernis, 1/3 der Arbeitszeit für Verschmutzung und 1/3 der Arbeitszeit für Gefahren bezahlt wird. In der mündlichen Verhandlung ist vom steuerlichen Vertreter zum Thema Zulagen ausgeführt worden, dass die Tätigkeiten, welche die Dienstnehmer verrichten, alle drei Merkmale für die Gewährung der Steuerfreiheit der Zulage aufweisen würden. Die Tätigkeit sei durch Stemm – und Grabarbeiten zum Teil körperliche Schwerarbeit, durch Arbeiten an Stark – und Normalstromleitungen sei eine Gefährdung gegeben und außerdem seien die Arbeiten schmutzanfällig. Weiters erfolge auf Hausdächern die Montage von Antennen und Blitzschutzanlagen, dadurch sei die Gefährlichkeit der Arbeiten als erwiesen anzusehen. Zusätzlich wurde noch vorgebracht, dass es unzumutbar sei, den Dienstnehmer zu verhalten, differenzierte Aufzeichnungen zu führen. Es wurde noch darauf verwiesen, dass sich aus dem Umfang der geleisteten bzw. verrechneten Arbeiten die Kriterien für die Zulage ablesen ließen.

Aus den Lohnkonten ist zu entnehmen, dass die Dienstnehmer eine 38,5 Stunden Woche haben und entweder als Elektromonteur oder als E – Helfer bei der Bw. beschäftigt sind. Neben dem Bruttomonatslohn ist auf den Lohnkonten auch monatlich eine Erschwerniszulage ausgewiesen. Aus der Höhe der Zulage ergibt sich, dass diese für 154 Monatstunden gewährt wurde (zB X Jänner 2007, Zulage € 69,02/€ 0,44 pro Stunde).

Die vorgelegten Lohnkonten enthalten keine Angaben, dass die von den Elektromonteuren und den E – Helfern durchzuführenden Arbeiten auch in zeitlicher Hinsicht unter erschwerten Bedingungen erfolgt sind und daher überwiegen. Andere Aufzeichnungen sind nicht vorgelegt worden. Die Angaben der Bw., dass die Zulagen für je 1/3 der Arbeitszeit für Verschmutzung, Gefahr und Erschwernis bezahlt worden sind, stellen keinen Nachweis dar, dass die tatsächlich von den Arbeitnehmern im Lohnzahlungszeitraum zu leistenden Arbeiten, welche mit einer außerordentlichen Erschwernis verbunden sind, überwiegen. Der vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung beschriebene Arbeitsablauf der von den Dienstnehmern zu verrichtenden Tätigkeiten wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Abrede gestellt. Ohne Zweifel kann die Montage von Antennen und Blitzschutzanlagen auf Hausdächern je nach

Höhe des Hauses bzw. der Dachneigung eine Gefährdung für den Dienstnehmer darstellen. Ebenso sind zur Installation von Stromleitungen, insbesondere zur Verlegung von Kabelschläuchen in der Wand Stemmarbeiten - entweder händisch oder mit Maschinen – notwendig. Stemmarbeiten bewirken nach der allgemeinen Lebenserfahrung eine Verschmutzung des Dienstnehmers bzw. seiner Arbeitskleidung. Eine Beschreibung der von den Dienstnehmern durchgeführten Arbeiten, kann aber nicht Aufzeichnungen ersetzen, die einem Dritten die Überprüfungsmöglichkeit bieten soll, dass von den Dienstnehmern erschwerende oder gefährdende Arbeiten über das übliche Ausmaß hinaus überwiegend im Lohnzahlungszeitraum verrichtet worden sind.

Da von der Bw. keine Nachweise über das zeitliche Ausmaß der erschwerten Tätigkeiten erbracht wurde, kann dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es die von der Bw. steuerfrei gewährten Erschwerniszulagen nachversteuert hat.

Zu den von der Bw. in der Berufung gestellten Beweisanträgen auf zeugenschaftliche Einvernahme der beiden Geschäftsführer sowie einer Arbeitnehmerin ist folgendes auszuführen:

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn es aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates war den von der Bw. gestellten Beweisanträgen weder betreffend die Dienstgeberbeitragspflicht der Geschäftsführer noch der steuerfreien Gewährung der Erschwerniszulage nachzukommen. Ob die Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert sind, hängt nicht davon ab, ob sie einen Arbeitsplatz im Büro zur Verfügung haben, da durch die Übernahme der Agenden der Geschäftsführung durch die Geschäftsführer nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Eingliederung in den Betrieb gegeben ist. Weitere Feststellungen zum Sachverhalt waren daher unerheblich. Betreffend die Erschwerniszulage wird nicht in Zweifel gezogen, dass die Dienstnehmer Arbeiten an bzw. neben Spannung führenden Teilen durchzuführen hatten und auch einem Arbeitsstress ausgesetzt sind. Eine Einvernahme der Geschäftsführer kann aber

nicht Aufzeichnungen ersetzen, welche dokumentieren sollen, dass in zeitlicher Hinsicht die unter erschwerten Bedingungen durchzuführenden Arbeiten überwiegen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 11. November 2010