



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 29. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 29. Mai 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 und betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2005 bis 2008 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden neben hier nicht strittigen Feststellungen folgende Feststellungen getroffen:

1. Die Dienstnehmer im Bereich der Altenfachbetreuung und Behindertenbetreuung erhielten für ihre Tätigkeit eine pauschale Erschwerniszulage, welche entsprechend dem Beschäftigungsmaß der einzelnen Dienstnehmer aliquotiert wurde. Unabhängig vom Beschäftigungsmaß wurde der steuerfreie Teil der Erschwerniszulage bis zu einem Fixbetrag steuerfrei belassen, der darüber hinausgehende Teil lohnsteuerpflichtig abgerechnet. Nicht beachtet wurde jedoch, dass bei Teilzeitbeschäftigten nur der aliquote Teil der Erschwerniszulage steuerfrei zustehe. Der Prüfer errechnete daher aus diesen seiner Ansicht nach zu Unrecht steuerfrei belassenen Anteilen eine Lohnsteuernachforderung.

2. Dienstnehmer in den Pflegeheimen A und B erhielten zweimal jährlich Linzer City-Gutscheine oder PlusCity-Gutscheine. Sie wurden zur Anschaffung von Dienstkleidung gewährt. Die Dienstnehmer tragen jedoch während der Dienstzeit keine typische Arbeitskleidung, sondern normale bürgerliche Kleidung. Da eine solche Kleidung auch dann nicht zur typischen Berufskleidung wird, wenn sie nur in Ausübung des Berufes getragen wird, wurde der Wert der Gutscheine als Vorteil aus dem Dienstverhältnis beurteilt und darauf entfallende Lohnsteuer pauschal nachverrechnet.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen an und schrieb mit den angefochtenen Bescheiden die vom Prüfer errechnete Nachzahlung an Lohnsteuer sowie den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe vor.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde sinngemäß ausgeführt:

Zur Neuberechnung der Lohnsteuer betreffend Erschwerniszulage: Die Berufungswerberin hätte bereits im Jahr 1997 vor Gewährung der erwähnten Erschwerniszulage die Steuerpflichtigkeit im Rahmen einer persönlichen Vorsprache bei der damaligen Finanzlandesdirektion besprochen. Es sei damals festgelegt worden, bis zu welchem Fixbetrag diese Zulage steuerfrei bleibe sowie die jährliche Valorisierung dieses Fixbetrages. Es wurde auch festgehalten, dass der darüber hinausgehende Betrag zu versteuern sei und Teilzeitbeschäftigte jeweils den ihrem Beschäftigungsausmaß aliquoten Teil der Zulage erhalten. Vertrauend auf diese Auskünfte sei in den Folgejahren die Erschwerniszulage wie bekannt abgerechnet worden. Es sei jedoch kein Hinweis erfolgt und nicht erkennbar gewesen, dass den Teilzeitbeschäftigten der steuerfreie Anteil nur entsprechend dem Anteil der geleisteten Stunden zur Vollbeschäftigung zustehe. Dieser sei erstmalig im Zuge der jetzigen GPLA-Prüfung erfolgt. Auch im Zuge zweier vorheriger Steuerprüfungen durch das Finanzamt sei die Abrechnung der Erschwerniszulage nicht beanstandet worden. Es konnte daher davon ausgegangen werden, dass die Berechnung richtig und gesetzmäßig sei. Es werde daher ersucht, nach dem Grundsatz von Treu und Glauben von einer Nachversteuerung der Beträge abzusehen. Es werde auf einen ähnlich gelagerten Fall in Krankenhäusern in Oberösterreich hingewiesen, bei dem im Zuge der Lohnsteuerprüfung auf eine Nachforderung verzichtet wurde.

Zur Nachversteuerung des „freiwilligen Sozialaufwandes“ (Gutscheine): In den Pflegeeinrichtungen A und B würden die Dienstnehmer zweimal jährlich die hier strittigen Gutscheine zur Anschaffung von Dienstkleidung erhalten. Damit in den Einrichtungen kein Krankenhausimage entstehe, würden sie diese Gutscheine erhalten, um sich normale Kleidung wie Jeans, Leibchen oder ähnliches zu kaufen. Es würde somit anstatt Uniform oder weißer Schürze „normale“ Kleidung zur Verfügung gestellt. Die alten Menschen sollten ihre bisherigen Lebensgewohnheiten weitestgehend beibehalten können. Wohnen und Leben stehe im Vordergrund, dies solle sich auch im äußeren Auftreten (= Kleidung) der Dienstnehmer ausdrücken. Jedes

dieser Kleidungsstücke sei mit einem fix vernähten Firmenemblem versehen und werde nur im Dienst getragen. Das Firmenemblem sei an gut sichtbarer Stelle angebracht. Die Kleidungsstücke würden nicht privat genützt, die Dienstnehmer ziehen sich im Betrieb um und die Kleidung werde im Betrieb gewaschen. Im Zuge der Prüfung und bei der Schlussbesprechung sei leider nicht zur Sprache gekommen, dass es sich um Dienstkleidung mit den entsprechenden Firmenemblemen handle. Es werde daher ersucht, von einer Nachverrechnung der Abgaben abzusehen.

Im Übrigen verwies die Berufungswerberin noch darauf, dass sie für Betreuung und Pflege auf öffentliche Mittel und Spenden angewiesen sei und die Höhe der strittigen Abgabenschulden eine schwer finanzierbare Härte darstelle. Oberstes Prinzip sei stets auch die Richtigkeit und Rechtmäßigkeit der Abrechnungen gewesen. Aus diesem Grund hätte auch ein ständiger Kontakt mit der Finanzverwaltung bestanden. Es werde daher um Nachsicht der fälligen Abgabenschuldigkeiten ersucht.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens stellte der Unabhängige Finanzsenat an die Berufungswerberin mittels Vorhalt nach Hinweis auf die betreffend Dienstkleidung geltende Rechtslage und Rechtsprechung die Fragen, welches Aussehen (Größe, Form, Farbe) das Firmenemblem habe, auf welche Weise es befestigt werde, ob jedes einzelne Kleidungsstück, das die DienstnehmerInnen tragen, damit versehen sei, außerdem, ob seitens der DienstnehmerInnen mittels Rechnung nachgewiesen werden müsse, welche Kleidungsstücke mit den Gutscheinen erworben wurden.

In Beantwortung des Vorhalts wurden Fotos mit der Kleidung der Bediensteten übermittelt und gleichzeitig ausgeführt: Die Kleidung in den stationären Einrichtungen bestehe aus langer Hose und verschiedenen Schürzen, Shirts und Polos. Das Firmenemblem sei auf jedem einzelnen Kleidungsstück fix vernäht. Es habe eine rechteckige Größe von 10,2 cm x 3,2 cm. Die Schrift sei schwarz und orange auf weißem Grund. Die (auf den Fotos gezeigten) Kleiderschürzen bzw. kurzen Kasaks würden nicht von allen Mitarbeitern getragen, aber doch von einer Mehrheit. Die Kleidungsstücke würden ausschließlich im Beruf getragen, es bestehe eine Anweisung, dass sie – aus hygienischen Gründen – nicht privat getragen werden dürfen, auch nicht auf der Fahrt von und zum Arbeitsort. Die Mitarbeiter müssten den Erwerb der Kleidungsstücke nicht zusätzlich durch Vorlage von Rechnungen belegen, da es im täglichen Arbeitsleben nicht zu übersehen sei, dass neue Kleidung laufend erworben und getragen werde. Es werde daher davon ausgegangen, dass mit den zweckgebundenen Gutscheinen auch tatsächlich Berufskleidung angeschafft werde. Man sehe auch auf den Fotos, dass die Kleidungsstücke neu und von guter Qualität seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Erschwerniszulagen:

Nach der gesetzlichen Regelung des § 68 Abs. 1 und Abs. 5 EStG 1988 sind unter anderem Erschwerniszulagen bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen steuerfrei. Erschwerniszulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes, 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.

Nach herrschender Lehre (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 68 Tz 10ff) ist Voraussetzung für die Steuerbegünstigung:

- die Zahlung neben dem Grundlohn (funktionelle Voraussetzung),
- die im Gesetz umschriebene Arbeitserschwerung (materielle Voraussetzung),
- die Zahlung aufgrund einer sogenannten lohngestaltenden Vorschrift oder Zahlung an alle bzw. bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (formelle Voraussetzung),
- der Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung,
- die Angemessenheit der Zulage.

Im Sinn dieser zuletzt genannten Voraussetzungen ist der steuerbegünstigte Anteil der Erschwerniszulage unter anderem von der Anzahl der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden abhängig und daher bei Personen, die nur teilzeitbeschäftigt sind, entsprechend zu aliquotieren. Die Berufungswerberin bestreitet nicht die Richtigkeit dieser Feststellung, sie vermeint jedoch, dass der Grundsatz von Treu und Glauben ein Absehen von der Nachversteuerung rechtfertige, da bei zwei Vorprüfungen die auf dieselbe Weise erfolgte Berechnung des steuerfreien Anteils der Erschwerniszulage nicht beanstandet worden wäre und die Berufungswerberin daher auf die Richtigkeit ihrer Vorgangsweise vertrauen konnte.

Bemerkt wird, dass der Hinweis auf ein bereits im Jahr 1997 bei der früheren Finanzlandesdirektion erfolgtes Gespräch über die Steuerfreiheit von Erschwerniszulagen schon deshalb nicht zielführend ist, da mangels Kenntnis des genauen Gesprächsinhaltes nicht nachvollziehbar ist, ob das gegenständliche Problem überhaupt zur Sprache gekommen ist oder eine Aussage des Auskunftgebers seitens der Berufungswerberin allenfalls unrichtig interpretiert wurde. Es wurde auch in der Berufung lediglich eingewendet, dass die Erforderlichkeit der Aliquotierung des steuerfreien Anteils „nicht erkennbar“ gewesen sei.

Bezüglich des Einwandes, es sei auch bei zwei Lohnsteuerprüfungen die Berechnungsweise der Erschwerniszulagen nicht beanstandet worden, ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen (z.B. VwGH 18.12.1996, [94/15/0151](#); VwGH 21.1.2004, [2003/16/0113](#)). Danach schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein

das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (z.B. VwGH 9.7.1997, [96/13/0185](#)).

Mehrfach hat der Verwaltungsgerichtshof auch festgestellt: Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 19.11.1998, [98/15/0150](#); 20.12.2000, [98/13/0236](#); 28.5.2002, [99/14/0021](#); 21.10.2004, [2000/13/0179](#), 0180).

In diesem Sinn konnte auch im gegenständlichen Fall kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegen, wenn die Abgabenbehörde erstmalig anlässlich der nunmehrigen Lohnsteuerprüfung die zu Unrecht steuerfrei belassenen Anteile der Erschwerniszulage nachversteuert hat.

2. Freiwilliger Sozialaufwand – Warengutscheine:

§ 26 EStG 1988 bestimmt, welche Leistungen des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu zählen sind. Nach Z 1 dieser Gesetzesstelle gehört hiezu der Wert der unentgeltlich überlassenen Arbeitskleidung und der Reinigung der Arbeitskleidung, wenn es sich um typische Berufskleidung handelt (z.B. Uniformen).

Hiezu ist zunächst festzustellen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes diese gesetzliche Regelung nur dann zur Anwendung kommt, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Berufskleidung in natura überlässt (VwGH 17.1.1995, [90/14/0203](#), und die dort zitierte Vorjudikatur). Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Betrag, den dieser zur Anschaffung einer Berufskleidung verwendet, dann gehört dieser Betrag beim Arbeitnehmer zu den steuerpflichtigen Einnahmen (VwGH 23.10.1990, 89/14/0179); gleichzeitig liegen aber in gleicher Höhe Werbungskosten vor, die allerdings zu Lasten des Werbungskostenpauschale gehen (Doralt, EStG Kommentar, § 26 Tz 7).

Auch nach Ansicht Sailer/Bernold/Mertens, die Lohnsteuer in Frage und Antwort 2010, § 26/5, umfasst der Wortlaut der Gesetzesstelle nicht die Hingabe von Barbeträgen an den Arbeitnehmer zur Anschaffung von typischer Berufskleidung oder zur Reinigung derselben. Ein zweckgebundener Wertgutschein für den Ankauf von typischer Berufskleidung fällt jedoch dann unter die Befreiungsbestimmung, wenn durch ordnungsgemäße Rechnungslegung sichergestellt ist, dass die entsprechende Berufskleidung tatsächlich angeschafft wurde.

Zur Frage, wann von typischer Berufskleidung gesprochen werden kann, steht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung auf dem Standpunkt, dass normale bürgerliche Kleidung auch dann nicht zur Berufskleidung zählt, wenn sie ausschließlich beruflich getragen wird. Als typische Berufskleidung können beispielsweise Uniformen, Arbeitsmäntel etc., aber auch bürgerliche Kleidungsstücke, denen ein Uniformcharakter zukommt, angesehen werden. Ein Uniformcharakter liegt vor, wenn eine Aufschrift oder die Art der Kleidung (z.B. Einheitskleidung) eine Zuordnung zu einem bestimmten Unternehmen bzw. einer bestimmten Tätigkeit ermöglicht. Im Erkenntnis vom 30.10.2001, 2000/14/0173, hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass typische Berufskleidung solche Kleidung ist, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet, und aus diesem Grund einen Straßenanzug, auf den mit einigen Nadelstichen ein Firmenemblem in Visitenkartengröße aufgenäht war, in Hinblick auf die leichte Entfernbarkeit nicht als Berufskleidung angesehen.

Im gegenständlichen Fall tragen die Bediensteten bei ihrer Arbeit vorwiegend normale und auch keineswegs einheitliche bürgerliche Kleidung (Hosen, Shirts etc.), offensichtlich nur vereinzelt werden (auch) kurze Arbeitsmäntel getragen. Auf jedes Kleidungsstück wird an unterschiedlichen Stellen ein Firmenemblem von ca. 10 x 3 cm aufgenäht. Lässt man den Umstand außer Acht, dass das Firmenemblem vermutlich jederzeit wieder abgetrennt werden könnte, so ergeben sich aus den vorgelegten Fotos durchaus auch unterschiedliche Eindrücke. So beherrscht etwa ein auffällig im vorderen Bereich eines Pullovers aufgenähtes Firmenemblem den Eindruck des Kleidungsstückes so wesentlich, dass der Charakter einer Berufskleidung entsteht. Hingegen entsteht beispielsweise bei Jeans, bei denen das Firmenemblem auf den Gesäßtaschen aufgenäht ist, und vereinzelt auch bei Shirts, bei denen es sich seitlich am Ärmel befindet, keineswegs dieser Eindruck, und könnten diese Kleidungsstücke jederzeit auch privat genutzt werden. Jedenfalls ist es nicht möglich, die von den Bediensteten getragenen Kleidungsstücke einheitlich der Berufskleidung oder bürgerlichen Kleidung zuzuordnen.

Insbesondere ist jedoch im gegenständlichen Fall wesentlich, dass keinerlei rechnungsmäßiger Nachweis vorliegt, welche Anschaffungen tatsächlich mit den Warengutscheinen getätigt wurden. Sowohl die Linzer City Gutscheine als auch die PlusCity Gutscheine sind in allen Geschäften des jeweiligen örtlichen Bereiches einlösbar und für alle dort erhältlichen Produkte verwendbar. Der Hinweis der Berufungswerberin, es sei erkennbar, dass neue Arbeitskleidung angeschafft werde, bietet keinen ausreichenden Nachweis für die tatsächliche Verwendung der Gutscheine, da auf diese Weise die für Arbeitskleidung aufgewendeten Kosten auch nicht annäherungsweise nachvollzogen werden können. In Anbetracht des Umstandes, dass die gesetzliche Regelung eigentlich nur die unmittelbare Überlassung von Arbeitskleidung begünstigt und Geldleistungen oder zweckgebundene Warengutscheine nur im Ausnahmefall eines eindeutigen Nachweises der Verwendung und eindeutiger Zuordenbarkeit zu Arbeitskleidung

im Sinn von „typischer Berufskleidung“ begünstigt sein könnten, liegen bei dieser Sachlage die Voraussetzungen des § 26 Z 1 EStG 1988 nicht vor und wurden die Warengutscheine daher zu Recht als Vorteile aus dem Dienstverhältnis versteuert.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 5. April 2011