

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma AS, M, Astraße 3, vertreten durch X, Steuerberatungs - und Wirtschaftstreuhand GesmbH, R, OHstraße 91, vom 21. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 22. Juni 2004 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin – einer Elektrofirma - (in Folge: Bw.) fand für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 am 24. November 2003 eine Lohnsteuerprüfung statt. Die Prüferin stellte fest, dass die bei der Bw. beschäftigten Dienstnehmer für Montagearbeiten außerhalb des Firmengeländes sowohl eine Entfernungszulage als auch eine Montagezulage, welche stundenweise abgerechnet wird, laut Kollektivvertrag für Arbeiter des Metallgewerbes erhalten haben. Die Entfernungszulage wurde von der Bw. gemäß § 26 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 steuerfrei ausbezahlt, die Montagezulage wurde gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei belassen. Die Prüferin vertrat die Ansicht, dass die Montagezulage steuerpflichtigen Arbeitslohn darstelle und weder als Schmutzzulage gemäß § 68 EStG 1988 noch als Aufwandersatz gemäß § 26 EStG 1988 steuerfrei belassen werden könne. Es sei auch nicht möglich, einen Teil der Montagezulage im Nachhinein in eine Schmutzzulage umzuwandeln, da der Kollektivvertrag bei Zutreffen der Voraussetzungen eine Schmutz – Erschwernis – oder Gefahrenzulage (SEG – Zulage) vorsehe, die in keinerlei Zusammenhang mit der Montagezulage stehe. Von der Prüferin wurde daher eine

Nachversteuerung der steuerfrei belassenen Montagezulagen für die Dienstnehmer vorgenommen und die Lohnsteuernachforderung für den Prüfungszeitraum in Höhe von € 3.514,24 (S 48.357,00) ermittelt. Das Finanzamt schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und schrieb der Bw. mit Haftungs – und Zahlungsbescheid vom 22. Juni 2004 die Lohnabgaben zur Zahlung vor.

Gegen diesen Bescheid er hob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Dienstnehmer für Montagearbeiten, die außerhalb des ständigen Betriebes getätigkt werden, eine Entfernungszulage und eine Montagezulage erhalten haben. Die Berechnung der Montagezulage sei nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages erfolgt und seitens der Bw. sozialversicherungspflichtig und lohnsteuerfrei abgerechnet worden. Die Tätigkeit der Dienstnehmer habe zumindest teilweise unter Umständen bestanden, die eine Schmutzzulage nach dem Kollektivvertrag gerechtfertigt hätte. Grundsätzlich seien nach dem Kollektivvertrag für ein und dieselbe Tätigkeit zwei verschiedene Zulagen abzurechnen gewesen. Das Verhältnis zwischen einer Schmutzzulage auslösende Tätigkeit und der lediglich eine normale Montagezulage auslösende Tätigkeit sei im Rahmen der Prüfung nicht erhoben worden, da die Prüferin von einer Lohnsteuerpflicht der gesamten Zulage ausgegangen sei. Weiters wurde angeführt, dass für die lohnsteuerliche Beurteilung die Bezeichnung einer Zulage nicht ausschlaggebend sei, vielmehr sei entscheidend, ob die Tätigkeit, für die die Zulage bezahlt werde, unter Umständen erfolge, die eine erhebliche Verschmutzung des Dienstnehmers und seiner Kleidung bewirke. Diese Ansicht er gebe sich aus der Rz 1131 der Lohnsteuerrichtlinien unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1990, 89/14/0179. Es sei daher nicht die kollektivvertragliche rechtliche Behandlung oder aber die Bezeichnung, sondern ausschließlich die Art der konkreten Tätigkeit für die steuerliche Behandlung relevant. Die angebotenen Beweismittel für die Aufteilung der Tätigkeit seien daher zu überprüfen und jener Teil der Montagezulage, welcher die Voraussetzung des § 68 Abs. 5 EStG 1988 erfülle, sei steuerfrei abzurechnen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

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 (S 4.940,00) 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, 11).

Im gegenständlichen Berufungsfall ist der Kollektivvertrag für Metallgewerbe Arbeiter anzuwenden. Im Punkt VIII sind die Zulagen für Montagearbeiten sowie andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes angeführt. Danach hat der Dienstnehmer bei Montagearbeiten, das sind Arbeiten, die außerhalb des ständigen Betriebes geleistet werden, Anspruch auf eine Entfernungszulage und sofern es sich nicht um Wegzeiten handelt, Anspruch auf eine Montagezulage. Im Punkt XIV sind die SEG – Zulagen aufgelistet.

Aus der in den Unterlagen vorhandenen Ablichtung eines Lohnkontos für das Kalenderjahr 2002 eines Dienstnehmers ist zu entnehmen, dass die Bw. eine Entfernungszulage und eine Montagezulage zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt hat. Eine SEG – Zulage wurde nicht ausbezahlt.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1988, 87/14/0100 – welches zu einem vergleichbaren Sachverhalt ergangen ist – wird wörtlich ausgeführt, dass für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 68 EStG zunächst Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer tatsächlich eine derartige Zulage erhält. Es kommt also nicht allein darauf an, ob eine Arbeit verrichtet wird, die mit besonderer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr für den Arbeitnehmer verbunden ist, sondern der Arbeitgeber muss diesem Umstand auch durch eine eigene Zulage Rechnung tragen. Tut er dies trotz Vorliegens besonderer Arbeitsbedingungen nicht, so kann die Begünstigung des § 68 EStG nicht in Anspruch genommen werden. Daraus folgt aber auch, dass es unzulässig ist, eine Erschwerniszulage in eine andere Zulage, die der Arbeitnehmer nicht erhält, umzudeuten. Ebenso wenig wie bei einem Arbeitnehmer, der überhaupt keine Zulage erhält, ein Teil des normalen Arbeitslohnes als Zulage für besonders ungünstige Arbeitsbedingungen qualifiziert werden kann, ebenso wenig kann eine gewährte Erschwerniszulage in eine nicht gewährte Schmutz – oder Gefahrenzulage umgedeutet werden.

Da die Bw. laut den vorhandenen Unterlagen an ihre Arbeitnehmer keine SEG - Zulagen ausbezahlt hat, ist es unzulässig auch nur Teile von der Montagezulage in eine Schmutzzulage umzudeuten. Der vom steuerlichen Vertreter in der Berufung angebotene Beweisantrag, es möge vom Finanzamt überprüft werden, ob die Voraussetzung zur Gewährung einer Schmutzzulage für Teile der Montagezulage vorliegen, ist bei dem festgestellten Sachverhalt nicht mehr aufzugreifen.

Abschließend wird bemerkt, dass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch das in der Berufung angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1990, 89/14/0179, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen kann. In diesem Erkenntnis war die Frage zu klären, ob eine nach § 16 des Kollektivvertrages für Angestellte des Baugewerbes und der Bauindustrie (steuerfrei) ausbezahlte Bauzulage den Charakter einer Erschwerniszulage haben kann, obwohl im § 14 des Kollektivvertrages für Arbeiten, welche unter besonderen Erschwernissen durchgeführt werden eine eigene Erschwerniszulage vorgesehen ist und eine solche Zulage vom Arbeitgeber nicht ausbezahlt wurde. Den Ausführungen im Erkenntnis ist zu entnehmen, dass die Bauzulage zu Recht versteuert worden ist, da der Nachweis einer konkreten Erschwernis nicht erbracht wurde und eine Erschwerniszulage auch nicht ausbezahlt wurde.

Der angefochtene Bescheid entspricht der Sach – und Rechtslage, so dass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 28. Februar 2005