



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 4. November 2002 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. September 2002 betreffend Lohnsteuer für den Zeitraum 01/1997 bis 12/2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass an verschiedene Dienstnehmer steuerfreie Erschwerniszulagen für das Arbeiten mit Computerprogrammen ausbezahlt wurden. Laut Beilage zum Bericht des Prüfers wurde das mit der Arbeit mit einem alten Computerprogramm begründet, das unüblich und schwer zu bedienen sei (z.B. hätten Funktionstasten bei einem Programm eine andere Funktion wie bei einem anderen Programm). Im Zuge der Prüfung seien Arbeitsaufzeichnungen über den Umfang der Tätigkeit mit diesem „alten“ Programm abverlangt worden, die aber von der Arbeitgeberin nicht vorgelegt hätten werden können. Grundsätzlich sei festzuhalten, dass das Arbeiten mit dem Computer zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen in einem Büro und somit auch in einer Steuerberatungskanzlei zählen würde. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass ein veraltetes Programm eigene Abläufe mit sich bringen würde. Jedes Programm bringe neue Abläufe mit sich und müsse erlernt und berücksichtigt werden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte den nunmehr angefochtenen Bescheid fest. In der dagegen erhobenen Berufung wird auf bisher unzureichende

Sachverhaltsermittlungen verwiesen und unter Hinweis auf die vorangegangene Lohnsteuerprüfung der Jahre 1990 bis 1993 zu den Ausführungen im Prüfungsbericht Stellung genommen. Tatsächlich sei im Prüfungszeitraum Dienstnehmern unter der Voraussetzung, dass durch die Tätigkeit die Benützung von nicht marktüblichen, benutzerunfreundlichen und deshalb nicht der Bildschirmverordnung entsprechenden Computerprogrammen erforderlich war, eine 10%ige Erschwerniszulage für die Arbeit mit bestimmten Computerprogrammen bezahlt worden. Die dadurch gegenüber allgemein üblichen Arbeitsbedingungen sich ergebende wesentliche Erschwernis sei durch die Erschwerniszulage abgegolten worden.

Grundsätzlich sei festzuhalten, dass das Arbeiten mit dem Computer zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen in einem Büro und somit auch in einer Steuerkanzlei zählen würde. Dass die Arbeit mit dem Computer heute eine Selbstverständlichkeit sei, habe sie nie bestritten. Die Beherrschung bestimmter Computerprogramme werde vorausgesetzt (Word, Excel, Outlook, PowerPoint). Es müsse aber zur Kenntnis genommen werden, dass teilweise noch mit Computerprogrammen gearbeitet werden müsste, die nicht dem allgemeinen Standard entsprechen und eine Erschwernis gegenüber allgemein üblichen Arbeitsbedingungen darstellen würden. Diese Erschwernis würde abgegolten werden. Aus Bewerbungsgesprächen und Gesprächen mit ihren Mitarbeitern sei ihr bekannt, dass in ihrer Kanzlei viel intensiver mit dem Computer gearbeitet werde, als es in vielen anderen Kanzleien üblich sei. Und – da sie eine kleine Kanzlei seien, müssten bei ihnen wenige Mitarbeiter mehr können – weil sie sich die „Programmspezialisten“ nicht leisten könnten. So müsse auch die Buchhalterin Excel beherrschen und auch die Berufsanwältin mit Autotexten umgehen können.

Bei den tatsächlich noch im Einsatz befindlichen „Alt-Programmen“ würden Detailfunktionen meist nur noch von der Berufungswerberin und Herrn V beherrscht werden. Es gebe keinen einzigen Mitarbeiter, der nicht zu mindestens 90% seiner Arbeit mit dem Computer arbeiten würde. Es gebe jedoch nur einzelne Mitarbeiter, die bei ihrer Arbeit unter erschwerten Bedingungen arbeiten müssten. Diese Mitarbeiter würden eine EDV-Erschwerniszulage erhalten. Seit Juli 1999 sei dies nur mehr Herr V.

In der Berufung gegen den Nachforderungsbescheid betreffend die vorangegangene Lohnsteuerprüfung wird unter anderem festgehalten, dass es ein Standardpaket, das alle die gewünschten Programme beinhalten würde, nicht gegeben hätte und auch von anderen Kanzleien nicht eingesetzt hätte werden können. Bei den in der Kanzlei eingesetzten Programmen handle es sich nicht um zugekaufte (Standard)-Programme, die lediglich miteinander verbunden und benutzergerecht installiert worden seien. Im Gegenteil, überwiegend handle es sich um selbst entwickelte Programme, die alles andere als benutzergerecht installiert worden seien. Die Entwicklung dieser Programme sei Schritt für

Schritt erfolgt. Sie hätten sich daher ständig verändert, meist, ohne dass die Anwender über die Programmänderung informiert worden wären. Man hätte sie erst gemerkt, wenn auf einmal etwas nicht mehr oder anders funktioniert hätte. Es hätte für die selbstentwickelten Programme keine Handbücher und nur mangelhafte Anleitungen gegeben. Die Schulungen hätten sich größtenteils auf die Erstinformation beschränkt. Der Rest sei „Lernen beim Tun“ gewesen, Lernen an den auftretenden Problemen – eine sehr nervenverschleißende Angelegenheit. Die Programmentwicklung und –verbesserung hätte sich an den fachlichen und zeitlichen Kapazitäten eines Mitarbeiters orientiert. Leider hätten nicht alle Programme mangels Zeit und Programmaufbau an den verbesserten Wissensstand angepasst werden können.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurden die gesetzlichen Grundlagen erörtert und nach Meinung der Berufungswerberin nicht passende Judikate zitiert. Im Berufungsverfahren hätte sich gegenüber der Lohnsteuerprüfung auch keine andere Rechtsauffassung der ausbezahlten Zulage ergeben.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag verweist die Berufungswerberin wiederum darauf, dass die Auseinandersetzung mit den von ihr vorgebrachten Gründen für die Gewährung der Erschwerniszulage in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vermisst werde. Die Erschwernis liege einerseits in der gleichzeitigen Anwendung verschiedener Programmsysteme (und Bildschirmoberflächen, Tastaturbefehle). Es gehe nicht nur darum, das Programm zu kennen/können, sondern von einer Minute auf die andere von einem Programm in das andere zu wechseln (durch einen Tastendruck), dort zu arbeiten, dann wieder retour zu wechseln – oder in ein weiteres Programm zu hüpfen.

Weiters liege die Erschwernis darin, dass bei gewissen Programmen der Bildschirmaufbau durch den Umstieg auf die PC-Welt nicht einwandfrei funktionieren würde. Man sehe kaum, wo sich der Cursor befinden würde. Weiters liege die Erschwernis darin, dass bei gewissen Programmen die Bedienerunterstützung durch Hilfe nicht ausreichend gegeben sei, teilweise sogar falsche Bedieneranleitungen ausgewiesen werden würden, weil die F9-Taste seit der EDV-Umstellung auf vernetzte PC´s nicht mehr dieselbe Funktion hätte. Und nur dann, wenn diese Erschwernis das erträgliche Maß übersteigen würde, hätte der Arbeitnehmer Anspruch auf die EDV-Erschwerniszulage.

Sie sei bemüht ihren Mitarbeitern ein angenehmes und gesundes Arbeitsumfeld zu bieten. Soweit trotzdem durch die Arbeit eine branchenunübliche Erschwernis vorliegen würde, würde sie diese durch die Erschwerniszulage vergüten.

---

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

Gemäß § 68 Abs 1 und 5 EStG 1988 sind unter anderem Erschwerniszulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Als solche Zulagen 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt diese Begünstigung unter anderem voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die genannte außerordentliche Erschwernis bewirken (VwGH vom 24. April 2002, ZI. 96/13/0151). 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 im Sinne des § 77 EStG 1988 zu prüfen, ob sie überwiegend eine außerordentliche Erschwernis bewirken (VwGH vom 24. Juni 2004, ZI. 2000/15/0066).

Um das Vorliegen der oben genannten Voraussetzung des Überwiegens überprüfen zu können, hat bereits der Prüfer in seinem Bericht festgehalten, dass im Zuge der Prüfung Arbeitsaufzeichnungen über den Umfang der Tätigkeit mit diesem „alten“ Programm abverlangt worden seien, die aber von der Arbeitgeberin nicht vorgelegt hätten werden können.

Die Berufungswerberin hat in der Berufung diesbezüglich ausgeführt, dass Dienstnehmern unter der Voraussetzung, dass durch die Tätigkeit die Benützung von nicht marktüblichen, benutzerunfreundlichen und deshalb nicht der Bildschirmverordnung entsprechenden Computerprogrammen erforderlich war, eine 10%ige Erschwerniszulage bezahlt worden sei. Wie allgemein in Steuerberatungskanzleien üblich würden sehr detaillierte Arbeitsaufzeichnungen vorliegen. Nicht vermerkt werde allerdings, mit welchem Programm die Arbeit erledigt werde. Das wäre absolut unzumutbar, da in der Regel mit mehreren Programmen gleichzeitig gearbeitet werde. Aus dem Umstand, dass nicht notiert werden müsse, in welcher Minute man mit welchem Programm arbeiten würde, könne nicht geschlossen werden, dass mit diesen Programmen nicht gearbeitet werden würde – und auch nicht, ob die Arbeit mit diesen Programmen allgemein üblich oder erschwerten Bedingungen entsprechen würde. Dass sie von ihren Mitarbeitern nicht die zusätzliche und unzumutbare Erschwernis fordern würde, laufend mitzuschreiben, welches Programm sie wann nutzen würden, könne nicht für die Beurteilung der Steuerfreiheit entscheidend sein.

Damit ist die durch § 68 Abs. 5 EStG 1988 normierte Voraussetzung formeller Art, nämlich in welchem Ausmaß die von der Berufungswerberin behaupteten Erschwerniszulagen vermittelnden Tätigkeiten erfolgten, nicht erfüllt, da es der Behörde nicht möglich ist, zu überprüfen, welche (zuschlagsvermittelnden) Arbeiten im einzelnen und wann geleistet wurden. Wenn es der Abgabepflichtige verabsäumt, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann diese geleistet wurden, ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1996, 94/15/0156, mwN).

Folglich kommt es darauf, ob die von der Berufungswerberin beschriebenen Tätigkeiten die Steuerfreiheit der vergüteten Zulage vermitteln, nicht mehr an. Ohne für die Entscheidung wesentlich zu sein, wird jedoch darauf hingewiesen, dass Erschwerniszulagen nur dann nach § 68 EStG 1988 steuerbegünstigt behandelt werden können, wenn die zu verrichtenden Arbeiten, für die die Erschwerniszulage gewährt wird, gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen mit einer ganz wesentlichen Erschwernis verbunden sind. Die Arbeiten müssen nach der Definition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Von Arbeiten unter außerordentlichen Erschwernissen kann nur dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind.

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, in Tz 47 zu § 68 können qualifizierte oder spezialisierte Tätigkeiten nicht den Anlass bilden, um den hiefür vorgesehenen Zulagen die Eigenschaft von steuerbegünstigten Erschwerniszulagen zu verleihen.

Gemäß den Angaben der Berufungswerberin im Vorlageantrag ist das Arbeitsumfeld angenehm und gesund. Bei der Einrichtung der Kanzlei habe sie sehr auf die Ergonomie geachtet, für ausgezeichnete, blendfreie Beleuchtung gesorgt und gute Bildschirme im Einsatz. Somit kann nicht davon ausgegangen werden, dass die von der Berufungswerberin beschriebenen Tätigkeiten unter außerordentlich schwierigen Bedingungen ausgeführt werden.

Die Tätigkeit am Computer mit Programmen, die nicht dem allgemeinen Standard entsprechen, die gleichzeitige Anwendung verschiedener Programmsysteme (Bildschirmoberflächen, Tastaturbefehle), das Wechseln von einer Minute auf die andere von einem Programm in das andere durch einen Tastendruck und wieder retour erweist sich nach Ansicht des UFS selbst nicht als außerordentlich schwierig im Sinne einer Steuerfreiheit

vermittelnden Tätigkeit gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988. Vielmehr stellt eine derart spezialisierte Tätigkeit keine außerordentliche Erschwernis, sondern einen Grund für eine umfassende Schulung des Personals (samt Hinweisen auf das Nichtfunktionieren des Bildschirmaufbaus oder eine mangelnde Bedienerunterstützung und ungewohnte Tastaturbelegungen) durch die Berufungswerberin als Arbeitgeberin dar. Der Einwand der Berufungswerberin, dass die verwendeten EDV-Programme nicht den Anforderungen des § 68 ASchG entsprechen (benutzerunfreundlich, das Nichtfunktionieren des Bildschirmaufbaus oder eine mangelnde Bedienerunterstützung oder ungewohnte Tastaturbelegungen), ist unter Umständen arbeitsrechtlich aber nicht unbedingt steuerrechtlich von Bedeutung. Durch die Steuerfreiheit der vergüteten Zulagen würden die nach der Schilderung der Berufungswerberin dem § 68 ASchG zuwiderlaufenden Arbeitsbedingungen nicht legalisiert werden. Wenn ein Mitarbeiter sich besondere Kenntnisse im Umgang mit den von der Berufungswerberin verwendeten Computerprogrammen angeeignet hat, so ist das ebenfalls kein Grund für die Steuerfreistellung bestimmter Lohnbestandteile, sondern gegebenenfalls für eine, im Vergleich zu den anderen Mitarbeitern, (lohnsteuerpflichtige) höhere Entlohnung des betreffenden Mitarbeiters. Was den Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen betrifft, gibt die Berufungswerberin selbst an, dass das nicht vorhandene Standardpaket, das alle die gewünschten Programme beinhalten würde, auch von anderen Kanzleien nicht eingesetzt hätte werden können. Damit wird offensichtlich, dass Arbeitsbedingungen, die eine steuerfreie Zulage vermitteln würden, in der Kanzlei der Berufungswerberin nicht geherrscht haben können.

Zusammenfassend kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es zur Auffassung gelangte, dass die im gegenständlichen Fall steuerfrei behandelten EDV-Erschwerniszulagen der Besteuerung zu unterziehen waren.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 31. Jänner 2007