



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Johann Steinberger und Gottfried Haselmayer über die Berufung des X, w, vom 7. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15, vom 14. Juli 2008 betreffend Abweisung des Antrages auf Rückzahlung gemäß § 240 BAO betreffend Zuerkennung und Berücksichtigung steuerfreier Bezüge gemäß § 68 EStG 1988 hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 nach der am 10. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. X ist Berufsoffizier und Militärflugzeugführer. Er erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

Mit Eingabe vom 14. August 2006 beantragte er die Zuerkennung von steuerfreien Bezügen gemäß § 68 EStG (Erschwernis- und Gefahrenzulage) für sein ab 1. August 2005 neu geregeltes Dienstverhältnis.

Am 8. September 2006 wurde der Bw. zur Einkommensteuer 2005 veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung), wobei aus der Begründung des Bescheides hervorgeht, dass hinsichtlich seines Antrags auf Zuerkennung von steuerfreien Bezügen die Unterlagen an das Betriebsfinanzamt zur Korrektur der Lohnzettel übersendet worden seien. Eine Änderung der Bemessungsgrundlagen ziehe eine Änderung des Bescheides (von Amts wegen) nach sich.

Der Bw. hatte im Rahmen seines Antrages vom 14. August 2006 darauf hingewiesen, dass er bis 31. Juli 2005 in einem Dienstverhältnis als Beamter der Heeresverwaltung gestanden sei. Bis zu diesem Zeitpunkt habe er im Rahmen seiner Besoldung eine pauschalierte Erschwerniszulage i.H.v. 23,02% bzw. eine pauschalierte Gefahrenzulage i.H.v. 19,02% des Gehaltes der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V bezogen. Die Steuerermäßigung von € 360,- für Erschwernis- und Gefahrenzulage sei damit wirksam geworden. Ein entsprechender Bescheid wurde in Kopie ebenso beigelegt wie der Nachweis eines Monatsbezuges für Juli 2005.

Mit 1. August 2005 sei der Bw. in ein Dienstverhältnis als Vertragsbediensteter mit Sondervertrag gewechselt, habe seine Funktion sowie den Dienstort jedoch beibehalten. Punkt 15 Abs. 4 des Sondervertrages regle die pauschalierte Abgeltung für die Erschwernis- und Gefahrenzulage. Daraus sei ersichtlich, dass die benannten Zulagen Gehaltsbestandteil seien und die steuerliche Begünstigung zur Anwendung kommen müsse.

Mit 26. November 2007 erging ein Bescheid gemäß § 200 BAO Einkommensteuer 2005 vom 18. September 2007 an den Bw. mit dem das Ansuchen einer näher benannten, mit dem Bw. nicht identen Person abgewiesen wurde.

Der Bw. berief mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2007 unter Hinweis auf dessen mangelhafte Ausgestaltung gegen diesen Bescheid.

Mit 14. Juli 2008 wurde die Berufung gegen den Bescheid vom 26. November 2007 zurückgewiesen, nachdem der Bw. nicht korrekt bezeichnet worden war und es sich infolgedessen um keinen wirksam ergangenen Bescheid gehandelt habe.

Mit gleichem Datum wurde der Antrag auf Zuerkennung und Berücksichtigung steuerfreier Bezüge gemäß § 68 EStG 1988 bescheidmäßig abgewiesen.

Das Finanzamt begründete seinen abweisenden Bescheid unter Aufzählung der für die Begünstigung zur Erlangung des Freibetrages für Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen erforderlichen Voraussetzungen:

- 1) Funktionelle Zuordnung (=Zulage zum Lohn bzw. Gehalt)
- 2) Materiellrechtliche Bedingung, wonach die zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen müssten, 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 von verschiedenen Gefahren zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen würden.

3) Formellrechtliche Bedingung (=Auszahlung auf Basis lohngestaltender Vorschriften bzw. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern).

Laut Erhebung des Betriebsstättenfinanzamtes Wien 1/23 beim BMfLV sei festgestellt worden, dass in Sonderverträgen, die nach dem 31. Juli 2005 mit Militärpiloten abgeschlossen wurden (vorliegender Vertragsabschluss vom 12. September 2005) abweichend zu § 71 Abs. 1 VBG die Entlohnung nach festen Entgeltansätzen, die sich nach der Dauer des Dienstverhältnisses richten würden, vereinbart worden seien.

In diesem Entgelt seien keine Erschwernis- bzw. Gefahrenzulagen gemäß den §§ 19a und 19b GehG enthalten, die unter die Steuerbefreiung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 fallen würden.

Aus den Erläuterungen gehe hervor, dass kein ausgewiesener Hundertsatz der Erschwernis- und Gefahrenzulage aus dem im Sondervertrag vereinbarten Entgelt ohne Durchführung eines Feststellungsverfahrens im Einzelnen herausgerechnet werden könne.

Der im Sondervertrag enthaltene Passus, dass durch das Entgelt die

- Pauschalvergütung für den verlängerten Dienstplan (§ 16a GehG),
- Erschwerniszulage (§19a GehG bzw. § 22 VBG)
- Gefahrenzulage (§19b GehG bzw. § 22 VBG) und
- Aufwandsentschädigung (§20 GehG bzw. § 22 VBG)

als abgegolten gelte, solle lediglich zum Ausdruck bringen, dass durch dieses

Vertragsverhältnis kein Anspruch auf vorstehende Vergütungen und Zulagen durch den Militärpiloten geltend gemacht werden könne.

Dies finde auch insofern Berücksichtigung, dass seitens des BMfLV diese Entgeltansätze (brutto) vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge und der Einkommensteuer in jener Höhe angesetzt worden seien, dass der Nettoauszahlungsbetrag aufgrund der höheren Besteuerung zufolge Wegfalls der Steuerbefreiung gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 im Vergleich zu den alten Sonderverträgen (bis 31. Juli 2005) bzw. einem vorherigen Beamtendienstverhältnis relativiert worden sei.

Der Bw. erhob gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 7. August 2008 form- und fristgerecht Berufung.

Mit der Begründung des Bescheides werde der Kernpunkt seines Antrages in der rechtlichen Beurteilung nicht berücksichtigt. Laut Bescheid des Kdo FIDiv. Zl. 17.208-101/02 sei festgestellt worden, dass ihm eine pauschalierte Erschwerniszulage i.H.v. 23,02% des Gehaltes der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V der Beamten der allgemeinen Verwaltung, und eine pauschalierte Gefahrenzulage i.H.v. 19,02% derselben Bemessungsgrundlage für seine Tätigkeit im ständigen Flugdienst als Militärpilot gebühre.

Die für die angeführten Zulagen anspruchsbegründende Tätigkeit werde von ihm weiterhin ausgeführt, sein Arbeitsplatz im ständigen militärischen Flugdienst sei unverändert.

Die Ansicht, wonach im Sonderentgelt keine Erschwernis- bzw. Gefahrenzulage enthalten sei, sei falsch. Es habe sich lediglich die Form der Darstellung der Bezüge geändert. Ein ausgewiesener Hundertsatz sei im Sonderentgelt welches als Pauschale vergütet werde naturgemäß nicht offensichtlich erkennbar.

Da die Erschwernis- und Gefahrenzulage jedoch vor Umstellung auf einen Sondervertrag im Jahr 2005 den Höchstbetrag von € 360,- überstiegen habe sei davon auszugehen, dass bei gleich bleibender Tätigkeit im Allgemeinen und einer Erhöhung des Monatsentgelts im Speziellen nicht mit einer Verminderung des Betrages gerechnet werden könne.

Der Passus im Sondervertrag mit Aufzählung der einzelnen Vergütungen solle nicht zum Ausdruck bringen, dass durch das Sondervertragsverhältnis kein diesbezüglicher Anspruch gemäß § 68 EStG durch den Militärpiloten geltend gemacht werden könne sondern dass durch das monatliche Entgelt diese Ansprüche i.S.d. BDG als abgegolten anzusehen seien.

Die Ansicht des Finanzamtes, wonach die Brutto-Entgeltansätze vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge und der Einkommensteuer durch das BMfLV in einer Höhe angesetzt worden seien, um den Nettoauszahlungsbetrag aufgrund der höheren Besteuerung (infolge Wegfalls der Steuerbefreiung gemäß § 68 EStG 1988) zu relativieren sei rechtlich nicht relevant.

Vielmehr erscheine der Hinweis bedeutsam, dass ein Sondervertrag mit adäquater Belohnung aufgrund massiver Abgänge zu Zivilfirmen für den Dienstgeber notwendig erschienen sei.

Der Ansicht, wonach formellrechtliche Bedingungen im gegenständlichen Fall nicht gegeben seien, müsse entgegengehalten werden, dass ein Feststellungsverfahren im Einzelnen durchgeführt werden könne, um die steuerfreien Bezüge gemäß § 68 EStG 1988 herauszurechnen.

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung des Bw. bei bloß geringfügig geändertem Arbeitsvertragsverhältnis unter Beibehaltung des Arbeitsplatzes gemäß Organisationsplan sowie der erbrachten Tätigkeit erscheine als im Widerspruch mit dem gesetzlich verankerten Gleichheitsgrundsatz stehend.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 6. April 2009 abgewiesen. Die Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung sei im § 68 EStG 1988 geregelt. Für die Steuerfreiheit müssten die Zulagen zusätzlich zum begünstigten Grundlohn ausbezahlt werden. Aus Pkt. 15 des Sondervertrages ergebe sich, dass ein Sonderentgelt vereinbart worden sei, womit die Erschwernis- und Gefahrenzulage abgegolten werde. Das Gehalt stelle einen Gesamtbezug dar, dem Ausmaß und Höhe der Zulagen nicht entnommen werden könne. Dem Einwand, wonach im Feststellungsverfahren die steuerfreien Bezüge errechnet werden könnten sei nicht zu folgen, nachdem im Vertrag keine Angaben zur Berechnung des Grundlohnes festgelegt seien. Mit Abschluss des Sondervertrages sei im August 2005 ein

neues Dienstverhältnis begründet worden. Die mit Bescheid des Kommandos der Fliegerdivision I. 17.208-101/02 gewährten Zulagen seien nicht von Relevanz, nachdem sie ein vormaliges Dienstverhältnis betreffen würden.

Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung sei, dass die Zulagen aufgrund lohngestaltender Vorschriften gemäß § 68 Abs. 5 zweiter Satz Z 1-7 EStG 1988 gewährt werden. Die Entlohnung sei jedoch nicht gemäß Vertragsbedienstetengesetz bzw. Gehaltsgesetz sondern aufgrund des Sondervertrages vereinbart worden. Da somit bereits die formellen Voraussetzungen für die Begünstigung nicht vorliegen würden, könne von der Überprüfung der materiellen Voraussetzungen einer Gefahr oder eines Erschwernisses abgesehen werden.

Mit Eingabe vom 7. Mai 2009 wurde ein Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

In der am 10. Dezember 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde auf das bisherige Verfahren verwiesen und das Vorbringen ergänzt.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darauf, dass der als Rückzahlungsansuchen gemäß § 240 BAO zu wertende Antrag des Bw. aufgrund seiner in § 240 (3) BAO normierten Subsidiarität im vorliegenden Fall nicht zum Tragen kommen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 240 BAO lautet:

(1) Bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, ist der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

(2) Bei Wegzug des Schuldners der Kapitalertragsteuer oder Verlegung der kuponauszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2 erster und zweiter Teilstrich des Einkommensteuergesetzes 1988) in einen Staat der Europäischen Union oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ist die Kapitalertragsteuer, die anlässlich des Wegzugs oder der Verlegung anfällt, von dem für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalertragsteuer zuständigen Finanzamt auf Antrag zu erstatten.

(3) Auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,

- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist das Finanzamt örtlich zuständig, dem die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Antragstellers obliegt. Gemäß Ritz, BAO-Kommentar³ § 240 Rz. 5, 6 zählen Anträge auf Rückzahlung für auf unter § 68 EStG 1988 fallende Bezüge als solche i.S.d. § 240 Abs. 3 BAO und unterliegen der Entscheidungspflicht.

§ 68 EStG 1988 lautet (auszugsweise)

Besteuerung bestimmter Zulagen und Zuschläge

(1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

...

(5) Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen 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

- 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. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich 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.

Gemäß § 22 (1) VBG 1948 gelten für die Nebengebühren, den Fahrtkostenzuschuss und die Jubiläumsgeldzuwendung die einschlägigen Bestimmungen für die Bundesbeamten sinngemäß.

Gemäß § 1 Abs. 1 GehG findet das Gehaltsgesetz auf alle Bundesbeamten des Dienststandes Anwendung.

Gemäß § 15 (1) GehG fallen unter Nebengebühren u.a.

....

Z 8 die Erschwerniszulage (§19a)

Z 9 die Gefahrenzulage (§19b)

Laut § 15 (2) GehG können u.a. die unter Abs. 1 Z 8-11 angeführten Nebengebühren ...pauschaliert werden, wenn die Dienstleistungen, die einen Anspruch auf eine solche Nebengebühr begründen, dauernd oder so regelmäßig erbracht werden, dass die Ermittlung monatlicher Durchschnittswerte möglich ist (Einzelpauschale).

§ 15 Abs. 3 GehG lautet (auszugsweise)

Das Pauschale hat den ermittelten Durchschnittswerten unter Bedachtnahme auf Abs. 5 angemessen zu sein und ist

Z 3 bei Pauschalierungen von Nebengebühren gemäß Abs. 1 Z ...8 und 9 in einem Hundertsatz des Gehaltes (einschließlich allfälliger Teuerungszulagen) der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V der Beamten der Allgemeinen Verwaltung...festzusetzen.

§ 15 (5) GehG lautet:

Ist der Beamte länger als einen Monat vom Dienst abwesend, ruht die pauschalierte Nebengebühr vom Beginn des letzten Tages dieser Frist an bis zum Ablauf des letzten Tages der Abwesenheit vom Dienst. Zeiträume

1. eines Urlaubs, während dessen der Beamte den Anspruch auf Monatsbezüge behält, oder
2. einer Dienstverhinderung auf Grund eines Dienstunfalls

einschließlich unmittelbar daran anschließender dienstfreier Tage bleiben außer Betracht.

Fallen Zeiträume nach Z 1 oder 2 in eine Abwesenheit im Sinne des ersten Satzes, verlängert sich die Monatsfrist oder verkürzt sich der Ruhenszeitraum im entsprechenden Ausmaß.

§ 19a GehG lautet:

Erschwerniszulage

(1) Dem Beamten, der seinen Dienst unter besonderen körperlichen Anstrengungen oder sonstigen besonders erschwerten Umständen verrichten muß, gebührt eine Erschwerniszulage.

(2) Bei der Bemessung der Erschwerniszulage ist auf die Art und das Ausmaß der Erschwernis angemessen Rücksicht zu nehmen. Die Bemessung der Erschwerniszulage und ihre Pauschalierung bedürfen der Zustimmung des Bundeskanzlers.

§ 19b GehG lautet:

Gefahrenzulage

§ (1) Dem Beamten, der Dienste verrichtet, die mit besonderen Gefahren für Gesundheit und Leben verbunden sind, gebührt eine Gefahrenzulage.

(2) Bei der Bemessung der Gefahrenzulage ist auf die Art und das Ausmaß der Gefahr angemessen Rücksicht zu nehmen. Die Bemessung der Gefahrenzulage und ihre Pauschalierung bedürfen der Zustimmung des Bundeskanzlers.

Der Bw. hat mit 12. September 2005 einen Sondervertrag gemäß § 36 Vertragsbedienstetengesetz abgeschlossen.

Auszug aus dem Vertrag:

Z 13 Auf dieses Dienstverhältnis finden die Bestimmungen des Vertragsbedienstetengesetzes 1948, BGBl. 86 und seiner Durchführungsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung Anwendung

Z 15 (4) Sonderentgelt

(4a) Dem Dienstnehmer gebührt als Entlohnung ein Monatsentgelt in Höhe von 301,72% (das sind derzeit € 6.000,00) einschließlich allfälliger Teuerungszulagen des Gehaltes der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V eines Beamten der Allgemeinen Verwaltung.

Durch dieses monatliche Entgelt gelten die:

Pauschalvergütungen für den verlängerten Dienstplan (§§ 16a GehG, § 22 VBG),
Truppendienstzulage (§§ 98, 131 GehG, § 85 VBG),
Erschwerniszulage (§ 19a GehG, § 22 VBG),
Gefahrenzulage (§ 19b GehG, § 22 VBG) und
Aufwandsentschädigung (§ 20 GehG, § 22 VBG)

als abgegolten.

Das Finanzamt hat den Antrag des Bw. vom 14. August 2006 auf Zuerkennung und Berücksichtigung steuerfreier Bezüge als Rückzahlungsantrag gemäß § 240 BAO behandelt. Die Berufung vom 20. Dezember 2007 richtet sich gegen den (abweisenden) Bescheid bezüglich des Erstattungsantrages des Bw.

Der Erstattungsantrag wurde laut Eingangsstempel zeitgleich mit der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 am 16. August 2006 eingebracht.

Aus dem Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO ergibt sich, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, insoweit nicht auf Grund eines auf diese Gesetzesbestimmung gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürfen, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur im Wege des Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung vorsieht.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 1. Juli 2003 VwGH Zl. 2002/13/0214 dargelegt: Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4. Juni 2003, 2002/13/0241, ausgeführt hat, greift der durch § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtsschutz zum Zweck der Richtigstellung eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug ohnehin auf dem Weg der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind. Diese Aussage gilt entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht unabhängig davon, ob in Fällen einer möglichen Antragsveranlagung nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 bereits veranlagt wurde oder nicht (auf die Ausführungen im - weiteren - Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juni 2003, 2002/13/0237, wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen).'

Der VwGH hat hinsichtlich der Rechtsnorm des § 240 Abs. 3 BAO auf dessen Subsidiarität verwiesen.

Obzwar sich der VwGH noch auf die Fassung des § 240 Abs. 3 in der Fassung vor der Novellierung durch das BGBl. I Nr. 142/2000 bezog, geht aus den Erläuternden Bemerkungen hervor, dass diese lediglich berechtigte Anträge vor Ablauf des Veranlagungszeitraumes verhindern soll und kann dessen Aussage somit im übrigen auch auf die Neufassung übertragen werden.

Der Antrag auf Zuerkennung und Berücksichtigung steuerfreier Beträge vermag somit nicht eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2005 (Bescheid vom 8. September 2006) welcher ohne Berücksichtigung entsprechender steuerfreier Beträge im beantragten Ausmaß erging – zu ersetzen.

Auf die hiezu ergangenen Berufungsentscheidungen des UFS, zuletzt Gz. RV/0792-L/07 vom 3. Oktober 2008 sei verwiesen.

Der Antrag des Bw. war somit schon aus diesem Grund abzuweisen.

Hinsichtlich des Inhalts des Antrages des Bw. ist auszuführen:

Laut Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch § 68 Rz. 1 ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit derartiger Lohnbestandteile, dass diese Zulagen neben dem Stunden-, Grund-

oder Akkordlohn sei es mit einem festen Betrag oder in Prozentsätzen des Arbeitslohnes gewährt werden (ebenso Hofstätter/Reichel Bd. IIID § 68 Rz 2.1).

Gemäß Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch § 68 Rz. 37 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter den in § 68 Abs. 5 beschriebenen Umständen verrichtet werden.

Voraussetzungen hierfür ist, dass diese Zulagen

- a) zusätzlich zum Grundlohn gewährt werden, wobei auf die Angemessenheit Bedacht zu nehmen ist (VwGH 17.2.1988, 85/13/0177);
- b) auf Grund lohngestaltender Vorschriften gezahlt werden;
- c) die vom Steuergesetzgeber verlangten Erfordernisse in Bezug auf Verschmutzung, Erschwernis und Gefahr vorliegen, wobei das EStG diesbezügliche Definitionen liefert (VwGH 16.2.1983, 81/13/0104).

Ein Herausschälen von Schmutz- Erschwernis und Gefahrenzulagen aus dem Grundgehalt kommt nicht in Betracht.

Fraglich ist, ob der oben auszugsweise wiedergegebene Sondervertrag den dargestellten Voraussetzungen entspricht (so der Bw.), ob also eine Entlohnung vereinbart wurde bei der Zulagen zusätzlich zum Grundlohn in bestimmbarer Höhe gewährt werden.

Dies ist u.a. deshalb erforderlich, nachdem die Bestimmung des § 68 EStG 1988 auf die begünstigte Besteuerung näher genannter Zulagen und Zuschläge bis zu einer gesetzlich normierten Höhe abzielt.

Vorangehende Dienstverhältnisse sind entgegen der Darstellung des Bw. mangels Weiterwirkung der darin vereinbarten Bestimmungen auch bei Dienstgeberidentität und gleicher ausgeübter Funktion nach Ansicht des erkennenden Senates unbeachtlich.

Der vom Bw. vorgelegte Bescheid des Kommandos der Fliegerdivision Zl. 17.208-101/02, mit dem ihm im Rahmen seines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 eine pauschalierte Erschwernis- und Gefahrenzulage gewährt wurde vermag für das mit Wirksamkeit ab 1. August 2005 beginnende privatrechtliche Dienstverhältnis dementsprechend keine Wirkung zu entfalten.

Mit der Wortfolge des Z 15 (4a) Sondervertrag ‚Dem Dienstnehmer gebührt eine Entlohnung in Höhe von 301,72% (das sind derzeit € 6.000,00)...des Gehaltes der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V...Durch dieses monatliche Entgelt gelten die:

...Erschwerniszulage...Gefahrenzulage...als abgegolten‘ sowie mangels näher dargestellter Höhe der in der vereinbarten Entlohnung enthaltenen Zulagen und Aufwandsentschädigungen wird bereits rein sprachlich zum Ausdruck gebracht, dass sich das dort vereinbarte Monatsentgelt als (nicht weiter aufspaltbarer) Grundlohn versteht.

Da die Erschwernis- und die Gefahrenzulage auf Grund der Bestimmung des § 15 Abs. 3 Z 3 GehG auf Basis der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V eines Beamten der Allgemeinen Verwaltung festzusetzen sind, wäre es zu deren betragsmäßigen Bestimmung erforderlich, dieselben anzuführen.

Wenn der Bw. vermeint, man könne die Erschwernis- und Gefahrenzulage aus der Bestimmung des Sondervertrages herausrechnen und mit € 360,- festsetzen, nachdem er einerseits dieselbe Tätigkeit wie vor Inkrafttreten des Sondervertrages ausübe und nunmehr aufgrund des höheren Grundgehaltes jedenfalls von Zulagen in dieser Höhe auszugehen sei, so erweist sich diese Ansicht als im Ergebnis als ein unzulässiges Herausschälen von Zulagen aus dem Grundgehalt, das schon daran scheitert, weil wie oben erläutert, die Höhe der Erschwernis- bzw. Gefahrenzulage bestimmbar sein muss (und nicht ob eine bestimmte Höhe mit Sicherheit erreicht wird).

Dies ergibt sich auch aus folgender Überlegung:

Die pauschalisierte Erschwernis- bzw. Gefahrenzulage ruht als Nebengebühr aufgrund der Bestimmung des § 15 (5) GehG dann, wenn der Beamte länger als einen Monat vom Dienst abwesend ist.

Im vorliegenden Fall würde dies, wenn man den Ausführungen des Bw. nachdem bestimmbare Nebengebühren vorliegen folgt, bedeuten, dass bei Eintritt der tatbestandsmäßig normierten Voraussetzung (Abwesenheit > 1 Monat) ein Anteil des Entgeltes gemäß Z 15 (4a) des Sondervertrages nicht auszuzahlen wäre.

Eine derartige Interpretation des Vertragsinhaltes erscheint abwegig nachdem der Anteil für die Erschwernis- und Gefahrenzulage eben nicht bestimmbar ist, vielmehr ist auch aus dieser Überlegung von der Vereinbarung eines nicht aufspaltbaren Grundgehaltes auszugehen.

Der Bw. gesteht zwar im Rahmen der Berufungsschrift zu, dass ein ausgewiesener Hundertsatz im Sonderentgelt, das als Pauschale vergütet werde, „naturgemäß nicht offensichtlich erkennbar, ist, meint jedoch, dass die Beträge im Rahmen eines ‚Feststellungsverfahrens‘ im Einzelnen herausgerechnet werden könnten. Der diesbezüglichen Feststellung der Behörde im Rahmen der Berufungsvorentscheidung, wonach eine Herausrechnung nicht möglich sei, nachdem im Vertrag keine Angaben zur Berechnung des Grundlohnes festgelegt worden seien, ist der Bw. nicht entgegengetreten. Aus der Darstellung im Sondervertrag erschließt sich zwar, dass der Bw. eine Tätigkeit erbringt, für die u.a. Abgeltungen für Dienstverrichtungen i.S.d. §§ 19a+b GehG zustehen, die für die Anwendung der Bestimmung des § 68 EStG 1988 erforderliche Trennung zwischen Grundgehalt und Zulagen ist jedoch nicht gegeben.

Aus diesem Grund konnte, wie in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gebracht, von der Überprüfung der materiellen Voraussetzungen einer Gefahr oder eines Erschwernisses i.S.d. § 68 EStG 1988 abgesehen werden.

Im Übrigen wird an dieser Stelle auf die Berufungsentscheidung des UFS Gz. RV/0479-W/08 vom 11.9.2009 (bei weitgehend identem Sachverhalt) verwiesen.

Soweit der Bw. darauf hinweist, die unterschiedliche steuerliche Qualifikation der strittigen Zulagen, welche unter Beibehaltung des Arbeitsplatzes gemäß Organisationsplan sowie der zugrunde liegenden Tätigkeit erfolgt sei, stelle einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz dar ist darauf zu verweisen, dass der unabhängige Finanzsenat (UFS) wie die übrigen Verwaltungsbehörden aufgrund des Legalitätsprinzips an die geltenden Gesetze bzw. gesetzlichen Bestimmungen gebunden sind. Allfällige verfassungsrechtliche Bedenken können vom Bw. allenfalls vor dem Verfassungsgerichtshof geltend gemacht werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Dezember 2009