



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, vom 28. Juni 2010, damals vertreten durch Stb.,

gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. Mai 2010, mit denen die Berufungsverberberin gemäß § 82 EStG als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 in Anspruch genommen wurde,

und gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. Mai 2010, mit denen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 festgesetzt wurden,

entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung betreffend den Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2009 stellte der Prüfer unter anderem fest, dass an drei näher bezeichnete Dienstnehmer pauschale Kostenersätze (Heimbüro, Telefon und Internet) monatlich steuer- und beitragsfrei ausbezahlt worden wären. Die Heimbüros hätten von anderen Dienstnehmern nicht genutzt werden können. Auslagenersätze, die eigene Aufwendungen des Arbeitnehmers deckten oder die pauschal gewährt würden, seien steuerpflichtig. Da die Kostenersätze monatlich pauschal

ausbezahlt worden wären, seien sie somit steuer- und beitragspflichtig (Pkt. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.5.2010).

Ferner stellte der Prüfer fest, dass für die im Lager der Berufungswerberin tätigen, namentlich angeführten Angestellten und Arbeiter elf mal jährlich monatlich pauschale SEG-Zulagen steuerfrei ausbezahlt worden seien. Arbeitszeit- bzw. Stundenaufzeichnungen seien nicht geführt worden. Da die Zulagen in einem monatlichen Pauschalbetrag ausbezahlt worden wären, seien sie nicht gemäß § 68 Abs. 1 EStG steuerfrei, sondern unterliegen der Steuerpflicht. Eine Prüfung, ob die materiellrechtlichen und formalrechtlichen Bedingungen gegeben wären, sei daher nicht mehr vorgenommen worden (Punkt 3 der Niederschrift).

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und nahm mit Haftungsbescheiden vom 25.5.2010 die Berufungswerberin gemäß § 82 EStG als Arbeitgeberin hinsichtlich Lohnsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 in Anspruch. Ferner wurden mit Bescheiden vom 25.5.2010 die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2005 bis 2009 festgesetzt.

Gegen diese Bescheide brachte die damalige steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 28.6.2010, ergänzt mit Eingabe vom 28.7.2010, Berufung ein.

Zu den pauschalen Kostenersätzen für Heimbüro, Telefon und Internet wurde ausgeführt, dass die Berufungswerberin Büroverbrauchsartikel, insbesondere Druckerverbrauchs-materialien, importiere und österreichweit vertreibe. Die drei namentlich erwähnten Dienstnehmer, an welche die pauschalen Kostenersätze ausbezahlt worden waren, wohnhaft und beruflich tätig in A, B und C, seien für den Vertrieb von ihrem Wohnort aus (disloziert) tätig. Es liege in der Natur der Vertriebstätigkeit, dass diese nicht im Nahebereich des Betriebes, sondern in jenem der potenziellen Kunden verrichtet würde. Zu ihren Aufgaben gehörten neben Kundenbesuchen auch die Vor- und Nachbearbeitung solcher Besuche, der Empfang von Besuchen, die Lagerhaltung von Retour- und Ersatzware, um im Reklamationsfall möglichst reibungslos und zeitnah Ersatzlieferungen tätigen zu können, bzw. um schadhafte oder aus anderen Gründen anfallende Retourware (Fehllieferungen etc.) gesammelt der Zentrale zu übermitteln. Dies erfolge aus Gründen der Ökonomie, denn dabei handle es sich u. a. auch um kleiner Mengen, die jedes Mal per Post anzuliefern höchst kostenintensiv wäre. Die zur Verfügung Stellung entsprechender Räumlichkeiten für diese betrieblichen Funktionen durch die oben genannten Dienstnehmer erfolge im rein betrieblichen Interesse und aus Gründen der betriebswirtschaftlichen Sparsamkeit. Die Alternative wäre, dass das Unternehmen an den jeweiligen Standorten selbst Räumlichkeiten anmieten müsste, um einerseits diesen Dienstnehmern Büros zur Verfügung stellen zu können bzw. andererseits für die Lagerhaltung von Retour- und Ersatzware. Dies sei ursprünglich auch tatsächlich versucht

worden, doch seien die anmietbaren Einheiten meist nicht "maßgeschneidert", sondern für den exakten Bedarf überdimensioniert und somit auch überteuert. Auch wenn solche "Fremdeinheiten" angemietet worden wären, würde es sich dabei um "pauschale Kostenersätze" gegenüber den Vermietern handeln, denn kein Vermieter würde nur die tatsächlich genutzten Flächen (zu Selbstkostenpreisen) in Rechnung stellen, sondern eben die gesamte zur Verfügung gestellte Einheit pauschal incl. Gewinntangente. Das gleiche treffe auf die Betriebskosten zu, die üblicher Weise ebenfalls pauschal (nach Parifizierungsziffer) verrechnet würden und nicht aliquot der tatsächlichen Nutzung. Es sei daher sachlich nicht gerechtfertigt zwischen einem Vermieter, der nicht Dienstnehmer ist, und einem solchen der Dienstnehmer ist, zu unterscheiden - noch dazu, wenn die Miete, die dem Dienstnehmer bezahlt wird, sich lediglich auf die Selbstkosten (ohne Gewinntangente) der tatsächlich zur Verfügung gestellten Flächen beziehe und somit dem Unternehmen billiger komme. Da es sich daher um die Vergütung von Sachaufwendungen des Dienstnehmers (analog Reisekosten, etc.) ohne Gewinntangente handle, sei eine Belastung mit Lohnabgaben sachlich nicht gerechtfertigt. Das gleiche treffe auf den Kostenersatz für Telefon und Internet zu, wobei bei diesen Aufwandsarten zu differenzieren sei: die Telefonkosten seien verbrauchsabhängig, wohingegen die Internetkosten meist in einen relativ hohen Pauschalbetrag und in einen zusätzlichen Downloadtarif für große Datenmengen aufzuteilen seien. Daher ergäbe sich folgende Aufteilungsnotwendigkeit: Grundgebühren: da Telefon und Internet sowohl privat als auch betrieblich genutzt würden und ein Anschluss in den meisten Privathaushalten auch ohne betriebliche Zusatznutzung angeschafft würde, werde diese wohl zur Gänze der Privatsphäre zuzurechnen sein. Internet Downloadtarif: da im normalen (auch geschäftlichen) E-Mailverkehr meist nur geringe Datenmengen anfallen würden, seien diese wohl durch das von der (der Privatsphäre zuzurechnenden) Grundgebühr umfasste Datenpaket gedeckt. Telefon Gesprächsgebühren: da es hiefür bei Festnetzanschlüssen keine Pauschaltarife gäbe, seien die Gesamtgesprächsgebühren eines Privatanschlusses aufzuteilen in privat und betrieblich verursachte Gebühren. Mangels Vorliegen von Aufzeichnungen, was die Sache wesentlich verteuern würde und aller Voraussicht nach den Vorwurf der Unverhältnismäßigkeit einbrächte, sei von den Erfahrungen des täglichen Lebens auszugehen und ein der Größe des Haushalts (Anzahl der im Haushalt dauerhaft lebenden Personen) entsprechender Privatanteil zu schätzen. Dieser habe in der zur Verfügung stehenden Zeit bei den einzelnen Dienstnehmern aufgrund der Urlaubssaison nicht festgestellt werden können. Aus Verwaltungsvereinfachungsgründen würde daher angeboten, diese im Schätzungswege und unter Zugrundelegung der Erfahrungen des täglichen Lebens wie folgt zu ermitteln:

	2005	2006	2007	2008	2009
Dienstnehmer1	960,-	720,-	720,-	720,-	720,-

Dienstnehmer2	3.000,-	3.000,-	3.000,-	3.000,-	3.000,-
Dienstnehmer3	3.000,-	3.000,-	3.000,-	1.100,-	1.200,-

Sollte dies nicht akzeptiert werde, werde um entsprechende Information gebeten und würden diese Informationen bis spätestens 30.09.2010 beigebracht. Alternativ seien die tatsächlich bei den Dienstnehmern anfallenden (Selbst)kosten bei diesen als Werbungskosten zu berücksichtigen, was in eventu beantragt werde.

Zu den SEG-Zulagen wurde ausgeführt, dass die Berufungswerberin vorwiegend mit Büroverbrauchsartikeln, insbesondere mit Kopier- und Druckertonern, Farbbändern, Tintenpatronen, etc. handle. Der Umgang mit original verpackter Ware sei dabei nahezu unproblematisch, ganz im Gegenteil jedoch jener mit Retourware, Recyclingware bzw. jener im Zusammenhang mit verpflichtender Rücknahme und Entsorgung von Leerpatronen und Kartuschen. Wenn sich der Prüfer darauf berufe, dass keine Stundenaufzeichnungen geführt worden seien, und er sich deswegen mit den materiellrechtlichen und formalrechtlichen Bedingungen nicht mehr auseinander zu setzen gehabt hätte, dann gehe diese Argumentation wohl am Kern, nämlich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorbei und sei somit unzulässig und mit Verfahrensmängeln behaftet. Die Bestimmung des § 68 Abs. 5 EStG sei nach dem Schrifttum (vgl. ÖStZ 1988, 295) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen: Die erste Voraussetzung sei funktioneller Art. Sie sei erfüllt, wenn eine Zulage neben dem Grundlohn gewährt werde. Diese Voraussetzung sei erfüllt und wäre auch vom Prüfer nicht beanstandet worden. Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen sei formeller Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung bestehe nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werde. Auch dies sei der Fall und es wäre vom Prüfer nichts Gegenteiliges festgestellt worden. Die dritte Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen sei die materielle Voraussetzung, die allerdings vom Prüfer, nach eigener Angabe gar nicht mehr geprüft worden sei. Die abschlägige Beurteilung des Prüfers stütze sich darauf, dass keine Arbeits- bzw. Stundenaufzeichnungen geführt worden seien. Damit sei die funktionelle Voraussetzung (unzutreffend) in Abrede gestellt und die Befassung mit den formellen und materiellen Voraussetzungen (unzulässiger Weise) vermieden worden. Auch hierin seien Verfahrensmängel festzustellen. Zumal sämtliche Dienstnehmer, die eine SEG-Zulage ausbezahlt erhielten, als Grundlohn jedenfalls den kollektivvertraglich festgelegten Mindestlohn erhielten und die SEG-Zulage zusätzlich ausbezahlt worden sei, könne von einem "Herausschälen" aus dem Grundlohn nicht die Rede sein. Die funktionelle Voraussetzung sei also sehr wohl erfüllt und die Feststellungen des

Prüfers entsprächen nicht den Tatsachen. Wenn es sich hierbei nicht auch um einen Verfahrensfehler handelte (mangelndes Eingehen auf die beiden anderen Voraussetzungen), so wäre jedenfalls der Sachverhalt falsch ermittelt worden. Die dürftige Begründung, dass die Auszahlung in Form eines monatlichen Pauschalbetrages zur Versagung der Steuerfreiheit führe, beweise die mangelnde Auseinandersetzung mit dem wahren wirtschaftlichen Gehalt. Der Umgang mit Tonerpulver und Druckertinte könne erhebliche Gesundheitsschäden, insbesondere am Nervensystem, Lunge und Atemwegen, verursachen, unabhängig von der Dauer der Tätigkeit (vergl. u. a.: toxikologisches Gutachten von Dr. Hermann Kruse, Universität Kiel; Richtlinie ZU 11 des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft, Abteilung VI/5 vom 1.7.2009). Ausschlaggebend (für die Erschwernis und Gefahr) sei lediglich die eingeatmete Menge, und diese sei nicht mit Arbeitszeit- bzw. Stundenaufzeichnungen erfassbar. Um diesen Erschwernissen und Gefahren ausgesetzt zu sein reiche es bereits, dass Arbeitnehmer in den gleichen Räumen ihrer Tätigkeit nachgingen, in denen andere Arbeitnehmer mit diesen toxischen Substanzen hantierten. Was die Belastung mit Schmutz anlangt, betreffe dies allerdings nur jene Arbeitnehmer, die unmittelbar mit Toner, Tinte, etc. zu tun hätten. Auch hier sei nicht die Zeitdauer der Tätigkeit ausschlaggebend, denn jede Betätigung führe aufgrund der Flüchtigkeit der Stoffe zu einer Verschmutzung von Kleidung und Körper, die aber nicht jedes Mal und sofort gereinigt werden könnten, denn erstens sei eine Reinigung nur wiederum mit Chemikalien möglich, die bei häufiger Anwendung ihrerseits zu Reizungen der Haut bzw. Zerstörung der Kleidung führen würden. Es sollte für das objektive Verständnis von Erschwernis ausreichen, dass die betroffenen Mitarbeiter den ganzen Tag, und das täglich, mit schmutziger Kleidung und teilw. schmutzigen Körperteilen arbeiten müssten und sich nur einmal pro Halbtag reinigen könnten bzw. dürften. Es müsse nicht auch noch körperlicher Schaden aufgrund falsch verstandener Reinlichkeit als Erschwernis hinzukommen müssen, um von der Finanzbehörde als Schmutz und Erschwernis anerkannt zu werden. Soweit obige Begründung auf individuelle Umstände von Mitarbeitern Bezug nehme, werde die Einvernahme der betroffenen Dienstnehmer als Zeugen beantragt, um den wahren wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Sachverhalte definitiv feststellen und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherstellen zu können. In eventu werde die Anhörung der betroffenen Dienstnehmer als Partei beantragt, sofern ihnen die Kostenersätze für Raum-, Telefon- und Internetkosten nicht steuerfrei gewährt werden, sondern diese anders oder als Werbungskosten qualifiziert werden sollten. Gleichzeitig werde "im Falle der Abweisung auch nur einzelner Punkte der mit obiger Berufung bekämpfter Feststellungen die Vorlage an den UFS, die Entscheidung durch einen Senat und die Abhaltung sowohl einer mündlichen Verhandlung als auch eines Erörterungstermins" beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Pauschale Kostenersätze für Heimbüro, Telefon und Internet

Gemäß § 26 Z 2 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder) und Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersätze).

Es sind drei Arten von durchlaufenden Geldern bzw. von Auslagenersätzen zu unterscheiden:

- a) im engeren Sinn, wenn der Arbeitnehmer im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers tätig wird;
- b) im weiteren Sinn, wenn der Arbeitnehmer im eigenen Namen, aber für Rechnung des Arbeitgebers nach außen auftritt, also eine Ausgabe ausschließlich oder weit überwiegend im Interesse des Arbeitgebers tätig;
- c) im weitesten Sinn, wenn der Arbeitnehmer im eigenen Namen und für eigene Rechnung oder im eigenen Interesse auftritt, wobei seine Ausgaben durch entsprechend höheren Arbeitslohn oder ein Pauschale als Lohnbestandteil abgegolten werden.

In den Fällen der lit. a und b liegen durchlaufende Gelder oder Auslagenersatz vor, in denen Einzelabrechnung erforderlich ist. Im Fall der lit. c handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn und es ist im Veranlagungsverfahren zu prüfen, ob und inwieweit die vom Arbeitnehmer getätigten Ausgaben als Werbungskosten berücksichtigt werden und in den Freibetragsbescheid nach § 63 Eingang finden können (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 26 Tz 1 mit Judikurnachweisen). Derartige Werbungskosten können nicht beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gemäß § 62 EStG und damit auch nicht im gegenständlichen Berufungsverfahren Berücksichtigung finden.

Durchlaufende Gelder und Auslagenersätze müssen einzeln abgerechnet werden; Pauschabgeltungen, die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart werden, sind keine durchlaufenden Gelder, selbst wenn sie für die zu § 26 EStG angeführten Zwecke gedacht sind; sie sind vielmehr Arbeitslohn (Doralt, EStG, § 26 Tz 20).

Die vom Prüfer festgestellte pauschale Abgeltung der Kosten für Heimbüro, Telefon und Internet wurde von der Berufungswerberin nicht in Abrede gestellt, sondern nur weitendig ausgeführt, dass diese Aufwendungen im betrieblichen Interesse (und damit im Interesse der Berufungswerberin als Arbeitgeberin) gelegen gewesen und daher ersetzt worden wären. Derartige pauschale Auslagenersätze zählen aber zu den steuerpflichtigen bzw. dem

Lohnsteuerabzug zu unterwerfenden Einnahmen (vgl. auch Jakom, § 26 Tz 5 mit Hinweis auf VwGH 31.3.2011, [2008/15/0322](#); vgl. auch VwGH 28.10.2010, [2006/15/0295](#)).

2) SEG-Zulagen

Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind gemäß § 68 Abs. 5 EStG 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 unter anderem nur begünstigt, soweit sie innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden (Z 7 leg. cit.).

Die Begünstigung für SEG-Zulagen ist von der Voraussetzung abhängig, dass der Arbeitnehmer die in Rede stehenden Arbeiten tatsächlich verrichtet. Der Behörde muss nachgewiesen werden, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden. Zu erbringen ist der Nachweis durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen, muss doch den Abgabenbehörden eine entsprechende Überprüfungs möglichkeit geboten sein. Die spätere Rekonstruierbarkeit, sei es auf Grund nicht näher aufgegliederter Eintragungen im Lohnkonto über ausgezahlte Zulagen, sei es auf Grund von Kollektivverträgen, Dienstplänen, Zeugenaussagen oder nachträglich beigebrachten eides stättigen Erklärungen der Arbeitnehmer reichen zum Nachweis nicht aus (Hofstätter/Reichel, EStG, § 68 Tz 32, 33 mit Judikurnachweisen).

Nach der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG fällt, nicht nur durch nachprüfbarer Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden (Judikurnachweise bei Doralt, EStG, § 68 Tz 18).

Davon zu unterscheiden ist die Frage der Pauschalierung derartiger Zulagen. Eine solche ist nicht von vornherein unzulässig; die Zahlung pauschaler SEG-Zulagen setzt aber voraus, dass die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und die darauf entfallenden Zulagen durch längere Zeit einzeln aufgezeichnet werden. Für daran anschließende Lohnzahlungszeiträume, für die das Pauschale gezahlt wird, bedarf es dann nur mehr des Nachweises, dass sich die

Verhältnisse gegenüber dem Zeitraum, für den die Einzelaufzeichnungen geführt wurden, nicht geändert haben (Hofstätter/Reichel, EStG, § 68 Tz 34 mwN; ebenso Doralt a.a.O.).

Die vom Prüfer festgestellte monatlich pauschale Zahlung von SEG-Zulagen wurde von der Berufungswerberin ebenso wenig bestritten wie der Umstand, dass weder im Prüfungszeitraum noch in einem früheren Zeitraum diesbezüglich Einzelaufzeichnungen geführt worden wären. Die Berufungswerberin brachte keine überzeugenden Gründe vor, dass derartige Aufzeichnungen nicht möglich oder erforderlich gewesen wären. In einem solchen Fall erübrigt sich die Prüfung der funktionellen, materiellen und formellen Voraussetzungen (zu diesen eingehend z.B. Doralt, EStG, § 68 Tz 10 ff) für die begünstigte Besteuerung dieser Zulagen. Von der Aufnahme der dazu beantragten Beweise (Zeugeneinvernahmen) konnte daher abgesehen werden. Die Nachversteuerung dieser Zulagen im Zuge der angefochtenen Bescheide erfolgte somit zu Recht.

3) Anträge auf mündliche Verhandlung und Senatsentscheidung

Es wurde "im Falle der Abweisung auch nur einzelner Punkte der mit obiger Berufung bekämpfter Feststellungen die Vorlage an den UFS, die Entscheidung durch einen Senat und die Abhaltung sowohl einer mündlichen Verhaltung als auch eines Erörterungstermins beantragt".

Bedingte Prozesshandlungen sind im Allgemeinen unzulässig (VwGH 7.6.2001, [2001/16/0016](#) mit Hinweis auf Stoll, BAO, 2574 und weitere Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes). Ein den Prozessablauf gestaltender Antrag, der nur dann als gestellt gelten soll, wenn die über die Berufung entscheidende Behörde zu einer bestimmten Rechtsmeinung gelangt, ist unzulässig (UFS 6.4.2006, RV/0070-W/06). Deutlich wird die Unzulässigkeit eines derart bedingten Antrages auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat auch daraus, dass dieser mit dem Beschluss einer der Berufung stattgebenden Entscheidung gleichzeitig auch seine Unzuständigkeit "beschließen" würde, da der Senat nur für den Fall einer Abweisung (auch nur einzelner Punkte) der Berufung angerufen wurde.

Dieselben Überlegungen gelten auch für den gegenständlichen bedingten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Auf die Durchführung eines Erörterungstermins im Sinne des § 279 Abs. 3 BAO besteht kein Rechtsanspruch (Ritz, BAO⁴, § 279 Tz 14); die Abhaltung eines solchen Erörterungstermins kann daher auch nicht wirksam beantragt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. Jänner 2013