



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Erwin Csaszar, das hauptberufliche Mitglied, Mag. Kurt Lorenz und die entsendeten Mitglieder Dr. Ingo-Jörg Kühnfels, Landarbeiterkammer Steiermark, und Mag. Walter Zapfl, Landwirtschaftskammer Steiermark, im Beisein der Schriftführerin Frau Dagmar Brus über die Berufungen der Bw, vom 4. November 2002 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. September 2002 betreffend Lohnsteuer für den Zeitraum 1997 bis 2001 nach der am 28. Februar 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer bei der eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei betreibenden Berufungswerberin fest, dass an verschiedene Dienstnehmer steuerfreie Erschweriszulagen 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 erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide.

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 Steuerberatungskanzlei 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. 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 Berufsanwärterin mit Autotexten umgehen können.

Bei den tatsächlich noch im Einsatz befindlichen "Alt-Programmen" würden Detailfunktionen meist nur noch von der Berufungswerberin und Herrn X 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 X.

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 zugekauft (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 selbst entwickelten Programme keine Handbücher und nur mangelhafte Anleitungen gegeben. Die Schulungen hätten sich großteils 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, wie die Berufungswerberin bemängelt, 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.

Gegen die daraufhin monokratisch ergangene, abweisende Berufungsentscheidung erhab die Berufungswerberin Beschwerde an den VwGH, in der sie unter anderem bemängelte, dass entgegen § 282 Abs. 1 BAO über die Berufung monokratisch, anstatt durch den gesamten Berufungssenat entschieden worden sei. Nachdem der an das Finanzamt gerichtete Antrag gemäß § 323 Abs 12 BAO offensichtlich in Verstoß geraten war, wurde die Berufungsentscheidung gemäß § 300 Abs 1 lit b BAO aufgehoben.

In der Beschwerde an den VwGH verwies die Berufungswerberin wiederholt darauf, dass die Behörde sich im gesamten Verfahren mit dem Vorbringen, dass durch die Vielzahl der eingesetzten Programme aus verschiedenen Programmwelten in einer „verzahnten“ Bearbeitung eine gegenüber allgemein üblichen Arbeitsbedingungen sich ergebende wesentliche Erschwernis vorliegen würde, nicht auseinandergesetzt und die erforderlichen Erhebungen bzw. Beweisaufnahmen nicht durchgeführt habe. Kein einziges Mal sei ein typischer Arbeitsablauf erhoben worden. Auch sei kein einziges Mal die Vielzahl der tatsächlich eingesetzten Programme und deren Unterschiedlichkeit in Bedienerführung, Bildschirmaufbau, Tastenbelegung etc. durch „Anschauung“ geprüft worden. Dabei wäre es auch offensichtlich geworden, dass diese Erschwernis überwiegend gegeben gewesen wäre, auch wenn detaillierte Aufzeichnungen über den Einsatz der einzelnen Programme nicht vorliegen würden. Es würden ja Aufzeichnungen über die geleistete Arbeit vorliegen, jene Arbeit, die mit diesen Programmen zu erledigen gewesen sei. Mit diesen Unterlagen und mit dem Augenschein wäre es jedenfalls möglich gewesen, das Vorliegen einer überwiegenden und wesentlichen Erschwernis festzustellen. Der Nachweis könne nicht nur durch nachprüfbarer Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise sowie durch Glaubhaftmachung erfolgen. Grundaufzeichnungen könnten nur soweit abverlangt werden, als sie zumutbar seien. Der Nachweis, welche Programme eingesetzt worden seien, könne mit dem Nachweis über die erfolgten Arbeiten, die mit diesen Programmen erledigt werden würden, erfolgen. Diese Aufzeichnungen seien vom Prüfer jedoch als nicht ausreichend zurückgewiesen worden, ohne sie überhaupt angeschaut zu haben. In Steuerberatungskanzleien sei es üblich, dass jeder Mitarbeiter mitschreiben müsse, für welchen Klienten er welche Leistungen erbracht habe (Dauer, Art, ...). In ihrer Kanzlei würden Leistungsaufzeichnungen von jedem Mitarbeiter

selbst erfasst werden. Aus dem vorgelegten Beispiel ergebe sich, dass die Mitarbeiterin während einer Arbeitszeit von 6 ½ Stunden laut Leistungserfassung mindestens folgende 10 Programme verwendet habe: Leistungserfassung/Tagesbericht, Mail (noch nicht Outlook), Fristverwaltung, Terminplanung, Posteingang, Telefonverrechnung, Telefonverwaltung, Excel/Eingabenliste, Excel/Unterlagenliste, LSS/Fibu/Subprogramm für Klienten, Excel/Spesenverteiler, LSS/Steuererklärungen.

Zur Argumentation in der vorangegangenen, aufgehobenen Berufungsentscheidung führt die Berufungswerberin aus, dass weder eine Schulung, noch ein angenehmes Umfeld eine durch die Arbeitssituation bedingte, außerordentliche Anforderung an die Konzentration und die damit zusammenhängende nervliche Belastung mindern und ausgleichen könne. Nicht das Können, nicht das Spezialwissen werde damit abgegolten (dafür gebühre der höhere Bezug), sondern die größere nervliche und geistige Beanspruchung und Ermüdung im Vergleich zu allgemeinen Büroarbeiten (VwGH 2000/15/0066 vom 24.6.2000). Nach den informellen Kontakten der Berufungswerberin zu Berufskollegen sei es insbesondere in Kleinkanzleien damals noch absolut unüblich gewesen, den gesamten Posteingang und die Fristenverwaltung edv-unterstützt zu führen.

Die technische Entwicklung und die Art und Intensität des Einsatzes der EDV in Büros im Allgemeinen und in Wirtschaftstreuhankanzleien im Besonderen habe sich in den vergangenen Jahren rasant verändert. Heute könnten die Verhältnisse 1997 – 2000 nicht mehr anschaulich gemacht werden, da durch entsprechenden Einsatz von persönlichen und finanziellen Mitteln die Arbeitsbedingungen im Allgemeinen wesentlich verbessert worden seien. Aus diesem Grund werde seit 2000 auch nur mehr einem Mitarbeiter eine Erschwerniszulage ausbezahlt.

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 Euro monatlich steuerfrei.

Nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter 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 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 auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften (z.B. Kollektivverträgen) gewährt werden.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt4, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Tz 10 ff zu § 68 EStG 1988; siehe auch E. Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung der Zulagen im Wesentlichen drei Bedingungen erfüllt sein müssen:

- Die im Gesetz umschriebene Arbeitserschwernis bzw. Gefährdung muss vorliegen (materielle Voraussetzung),
- die Zahlung muss neben dem Grundlohn erfolgen (funktionelle Voraussetzung) und
- der Zahlung muss eine so genannte lohngestaltende Vorschrift zugrunde liegen oder sie muss an alle bzw. bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern erfolgen (formelle Voraussetzung).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt diese Begünstigung weiters 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

müsste, 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 erschweren 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.

Dem Hinweis in der Beschwerde an den VwGH vom 16.3.2007, der Nachweis könne nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise sowie durch Glaubhaftmachung erfolgen, stehen die in diesem Zusammenhang unbefriedigenden Antworten der Berufungswerberin in der mündlichen Berufungsverhandlung entgegen. So hat sie auf die Frage, wie oft auf die alten Programme nach dem Jahr der Umstellung 1996 zugegriffen werden müsse, mit „sehr häufig“ geantwortet. Auf die Frage, wie sie das „erträgliche Maß der Erschwernis“ für den Anspruch eines Arbeitnehmers auf die Steuerfreiheit der Erschwerniszulage feststellen würde, erklärt sie, dass dies durch eigenes Erleben und Wahrnehmen auf Grund ihrer ständigen Mitarbeit erfolgen würde. Der erkennende Senat bezweifelt den von der Berufungswerberin lediglich behaupteten Umstand, für im Prüfungszeitraum erstellte Bilanzen im überwiegenden Ausmaß auf alte, die Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen bedingende Programme, zugreifen zu müssen, weil die Beurteilung des Überwiegens der vermeintlichen Erschwernis subjektiv durch die Berufungswerberin selbst, objektiv nicht nachvollzieh- und überprüfbar, erfolgte.

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, jedenfalls 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).

Obwohl es folglich darauf, ob die von der Berufungswerberin beschriebenen Tätigkeiten die Steuerfreiheit der vergüteten Zulage vermitteln, nicht mehr ankommt, verweist der erkennende Senat darauf, 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. Den Begriff der außerordentlichen Erschwernis umschreibt das Gesetz selber nicht.

Die von der Berufungswerberin geschilderten Tätigkeiten am Computer mit verschiedenen Programmen (nach den Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung im Wesentlichen Excel, Word, Schedule, Schleupen und selbst geschriebene Programme auf Unix, z.B. Uniplex Tabellenkalkulationsprogramm) erfordern nach Ansicht des erkennenden Senates spezielle Kenntnisse und Qualifikationen. Jedoch stellt 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, nach Ansicht des erkennenden Senates selbst nicht im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis dar.

Die Beherrschung bestimmter Computerprogramme (Word, Excel, Outlook, Power Point) setzt die Berufungswerberin selbst voraus. Die Bedienung weiterer, mit diesen Programmen nicht gut kompatiblen, selbst erstellten Programmen mit Unix, erfordert nach Ansicht des erkennenden Senates eine tätigkeitsbezogene Schulung des Personals (samt Hinweisen auf das Nichtfunktionieren des Bildschirmaufbaus oder eine mangelnde Bedienerunterstützung und ungewohnte Tastaturbelegungen) durch die Berufungswerberin als Arbeitgeberin. Dass diesbezüglich ein Mangel geherrscht hat, ergibt sich aus der Berufung gegen die Nachforderungsbescheide betreffend 1990 bis 1993, auf welche in der gegenständlichen Berufung ausdrücklich als Begründung hingewiesen wurde, wenn als erschwerend ausgeführt wird, dass die Schulungen sich großteils auf die Erstinformation beschränkt hätten bzw. die Entwicklung der Programme Schritt für Schritt erfolgt sei, ohne dass die Anwender über die Programmänderung informiert worden wären.

Der Einwand der Berufungswerberin, dass die verwendeten EDV-Programme nicht den Anforderungen des § 68 ASchG entsprechen würden (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 werden die nach der Schilderung der Berufungswerberin dem § 68 ASchG zuwiderlaufenden Arbeitsbedingungen nicht legalisiert. 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. 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.

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 im Vergleich zu den anderen Steuerberatungskanzleien nicht geherrscht haben können.

Nach 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.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 28. Februar 2008