

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

31.03.2011

Geschäftszahl

2008/15/0322

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des Landespolizeikommandos, vertreten durch die Finanzprokuratur, 1010 Wien, Singerstraße 17-19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 22. Oktober 2008, Zl. RV/0552- G/07, betreffend Lohnsteuer 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Antrag der belangten Behörde auf Kostenersatz wird abgewiesen.

Begründung

Im Bericht über eine ein Landespolizeikommando betreffende Lohnsteuerprüfung für das Jahr 2001 ist festgehalten:

"1. Zulagen nach § 82 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956:

Exekutivdienstfähigen Beamten des Exekutivdienstes gebührt gemäß § 82 Abs. 1 des Gehaltsgesetzes 1956 (GehG 1956) für die mit seiner dienstplanmäßigen Tätigkeiten verbundene besondere Gefährdung eine monatliche Vergütung von 7,30 % des Gehaltes (einschließlich allfälliger Teuerungszulagen) der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V, soweit nicht für seine Verwendung gemäß § 82 Abs. 3 GehG 1956 ein höheres Ausmaß festgesetzt ist. Nach § 82 Abs. 3 GehG 1956 hat der zuständige Bundesminister durch Verordnung jene Verwendungen zu bestimmen, mit deren Ausübung ein höherer Grad an Gefährdung verbunden ist, und hiefür unter Berücksichtigung des zeitlichen Ausmaßes dieser Gefährdung an Stelle des in § 82 Abs. 1 GehG 1956 genannten Betrages einen entsprechend höheren Vergütungsbetrag festzusetzen.

In § 1 Ziffer 1 der Verordnung vom 24. März 1998, BGBl II 89/1998 sind neben aufgezählten Funktionsträgern alle Beamte des Sicherheitswachdienstes, des Gendarmeriedienstes und des Kriminaldienstes erfasst, die zumindest die Hälfte ihrer Arbeitszeit im Außendienst verbringen. Die Vergütung hiefür beträgt 9,13 % des Gehaltes (einschließlich allfälliger Teuerungszulagen) der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V.

In §(1) Ziffer 2 dieser Verordnung sind alle Beamten des Sicherheitswachdienstes und des Gendarmeriedienstes erfasst, deren Dienstleistungen zu zwei Drittel im Außendienst vorgeschrieben ist. Die Vergütung hiefür beträgt 12,06 % des Gehaltes (einschließlich allfälliger Teuerungszulagen) der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V.

Alle Vergütungen im Sinne des § 82 des GehG 1956 wurden vom Arbeitgeber im Monat Jänner 2001 im Sinne des § 68 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) als Gefahrenzulagen steuerbegünstigt abgerechnet.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Unter Gefahrenzulagen im Sinne des § 68 Abs., 5 EStG 1988 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 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.

Die Frage einer außerordentlichen Gefahr ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie überwiegend (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird) eine außerordentliche Gefahr bewirken. Die Möglichkeit der Gefahr kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Bei der Lohnsteuerprüfung wurden die Vergütungen nach § 82 GehG 1956 hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nach § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 untersucht und folgende Feststellungen getroffen:

Die Bezieher der Vergütungen nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 verrichten in aller Regel Innendienstarbeiten und werden auch fallweise zu Außendienstverrichtungen herangezogen. Dies wurde im Zuge der Prüfung vom Arbeitgeber auch bestätigt, zumal ansonsten die Arbeitnehmer laut Verordnung vom 24. März 1998, BGBl II 89/1998 einen Anspruch auf eine Vergütung nach § 82 Abs. 3 GehG 1956 gehabt hätten. Eine weitere Überprüfung des Anteils von Innendienst- und Außendienstarbeiten konnte nicht erfolgen, weil Aufzeichnungen über die Tätigkeiten nicht vorhanden sind.

Dabei ist grundsätzlich festzuhalten, dass Verrichtungen im Außendienst durchaus mit einer typischen Berufsgefahr verbunden sind, weil Sicherheitswachebeamte und Beamte des Kriminaldienstes dazu angehalten sind, die Aufrechterhaltung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung sicherzustellen und somit unmittelbar Ziel eines möglichen gesundheits- und lebensgefährdenden Angriffs sind. Verrichten die Arbeitnehmer Innendienstarbeiten kann eine typische Berufsgefahr jedoch nicht erkannt werden, weil der direkte Kontakt zum Bürger nur eingeschränkt gegeben ist. Auch ist zu berücksichtigen, dass in den letzten Jahren baulich sehr viel in die einzelnen Dienststellen zur Erhöhung der Sicherheit der dort dienstverrichtenden Arbeitnehmer investiert wurde (z.B. Einbau von Sicherheitsschleusen etc).

Zulagen, die Innendienstbeamte im Hinblick auf die durch mögliche Vorkommnisse (in Dienst stellen bei festgestellten Gesetzesübertretungen) drohende Gefahr für Leben, Gesundheit oder körperliche Sicherheit gezahlt werden, stellen keine Gefahrenzulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 dar, weil diese Gefahr nicht eine mit dem Beruf eines Innendienstbeamten zwangsläufig verbundene, typische Berufsgefahr ist, sondern eine von dieser Gesetzesstelle nicht umfasste Allgemeingefahr (vgl. VwGH 5.7.1982, 17/2382/80).

Mangels Vorliegen einer überwiegenden Tätigkeit mit der eine Gefährdung verbunden ist, waren die Zulagen nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 nachzuversteuern.

Die Nachversteuerung erfolgte aufgrund einer vom Arbeitgeber übermittelten Arbeitnehmerliste, wobei die Lohnsteuer von jedem einzelnen Arbeitnehmer unter Berücksichtigung des Ausschöpfens des Freibetrages nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 und seiner persönlichen Steuerpflicht berechnet wurde (Berechnungen siehe Beilage zum Bericht).

Nachforderung: Lohnsteuer EUR 15.467,05 (ATS 212.831,20)

2. Reinigungspauschalien

Dem Reinigungspersonal wurden vom Arbeitgeber im Jänner 2001 Reinigungspauschalien pauschal steuerfrei ausbezahlt. Belege bzw. Abrechnungen über vom Arbeitnehmer aufgewendete Arbeitsmittel konnten vom Arbeitgeber nicht nachgewiesen werden.

Gemäß § 26 Ziff. 2 EStG 1988 fallen Beträge,

- die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder)
- durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersätze).

nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Pauschale Zahlungen an Arbeitnehmer, die vom Arbeitgeber nicht zumindest einmal im Kalenderjahr abgerechnet werden, sind als steuerpflichtiger Arbeitslohn abzurechnen.

Die Reinigungspauschalien waren daher als steuerpflichtiger Arbeitslohn nachzuversteuern. Die Nachversteuerung erfolgte aufgrund einer vom Arbeitgeber übermittelten Arbeitnehmerliste, wobei die Lohnsteuer von jedem einzelnen Arbeitnehmer unter Berücksichtigung seiner persönlichen Steuerpflicht berechnet wurde (Berechnungen siehe Beilage zum Bericht).

Nachforderung: Lohnsteuer EUR 261,44 (ATS 3.597,50)

3. Telefondienstzulage

Die Bediensteten bekamen für ihre Tätigkeit eine Telefondienstzulage, die vom Arbeitgeber als Erschwerniszulage im Sinne des § 68 Abs.1 und 5 EStG 1988 abgerechnet wurde.

Unter Erschwerniszulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 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.

Keine außerordentliche Erschwernis liegt im telefonischen Auskunftsdienst vor (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0049).

Die Nachversteuerung erfolgte aufgrund einer vom Arbeitgeber übermittelten Arbeitnehmerliste, wobei die Lohnsteuer von jedem einzelnen Arbeitnehmer unter Berücksichtigung seiner persönlichen Steuerpflicht berechnet wurde (Berechnungen siehe Beilage zum Bericht).

Nachforderung: Lohnsteuer EUR 11,82 (ATS 162,60) Den Prüfungsfeststellungen folgend sprach das Finanzamt die Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer aus.

Gegen den Bescheid des Finanzamtes wurde Berufung erhoben. Hinsichtlich der Gefahrenzulage wurde vorgebracht, dass in den ErlRV zum seinerzeitigen § 74a GehG (jetzt § 82 Abs. 1 GehG 1956) zur Rechtfertigung dieser Vergütung konkret ausgeführt werde, die im Beruf des "Wachbeamten" ganz allgemein begründete permanente Gefahrensituation unterscheide den Wachebeamten von allen anderen Beamten, unabhängig von der jeweiligen konkreten Dienstverrichtung. Die Frage der besonderen Gefahrengeneigtheit der Tätigkeit der Beamten des Exekutivdienstes sei somit vom Gesetzgeber selbst beantwortet worden. Der Gesetzgeber habe für exekutivdienstfähige Exekutivbeamte eine Grundregel geschaffen, von der durch Verordnung (§ 83 Abs. 3 GehG 1956) abgewichen werden könne, allerdings nur in Richtung einer Anhebung dieser Vergütung für Verwendungen im Exekutivdienst, mit denen ein höherer Grad an Gefährdungen verbunden sei, als der nach § 82 Abs. 1 GehG 1956. Durch die ErlRV komme auch klar zum Ausdruck, dass bei der Vergütung nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 eine Differenzierung nach Dienstverrichtungen nicht vorzunehmen sei; es handle sich um eine Mindestvergütung für das Tätigkeitsgebiet "Beamter des Exekutivdienstes", da die besondere Gefährdung bereits aus dem Berufsbild, das der Gesetzgeber an den Berufsbildern aller anderen Beamten gemessen habe, hervorgehe. Der Dienstgeber Republik Österreich habe seinen exekutivdienstfähigen Beamten des Exekutivdienstes die vom Gesetz erkannte "besondere Gefährdung" zu vergüten.

Der Gesetzgeber qualifiziere in § 82 Abs. 1 GehG 1956 die Tätigkeit eines Beamten des Exekutivdienstes als immer (somit unabhängig von der konkreten Verwendung) mit einer besonderen Gefährdung verbunden. Demgegenüber vertrete das Finanzamt die Ansicht, dass in Fällen überwiegenden Innendienstes von exekutivdienstfähigen Beamten des Exekutivdienstes keine überwiegende außerordentliche Gefahr gegeben sei, was der steuerlichen Begünstigung dieser Vergütung entgegenstehe. Dem sei entgegen zu halten, dass sich die Gefährdung der überwiegend im Innendienst verwendeten Exekutivbeamten schon aus deren Eigenschaft als Organ des öffentlichen Sicherheitsdienstes (§ 5 SPG) ergebe und der daraus resultierenden Verpflichtung des Exekutivbeamten, sein Verhalten, selbst wenn er nicht im Außendienst sei, darauf auszurichten, durch seine bloße Anwesenheit Präventivwirkung zu entfalten und zur Gefahrenabwehr und zum Schutz von Rechtsgütern vorbeugend oder durch Ausübung unmittelbarer Befehls- und Zwangsgewalt einzuschreiten. Der Beamte des Exekutivdienstes sei potentiell Ziel von Angriffen gegen Leib und Leben, und zwar während der gesamten Zeit, in der er seine Tätigkeiten verrichte. Diese im Beruf ganz allgemein begründete permanente Gefahrensituation unterscheide den Exekutivbeamten von allen anderen Beamten. Aufgrund des Berufsbildes des Exekutivbeamten sei davon auszugehen, dass er damit potentiell Ziel gesundheits- und lebensgefährdender Angriffe sei, und zwar während der gesamten Zeit, in der er seine Tätigkeit verrichte.

Bezüglich der Telefondienstzulage wurde vorgebracht, dass beim Telefondienst im Bereich der Exekutive und Sicherheitsverwaltung naturgemäß auch besonders sensible Bereiche betroffen seien, sodass eine besondere Erschwernis gegenüber dem durchschnittlichen Telefondienst gegeben sei.

Hinsichtlich der nachversteuerten Reinigungspauschalien ergebe sich das zeitliche Ausmaß der Beschäftigung der Reinigungskräfte aus der quantitativen Leistung (Quadratmeter), die pro Zeiteinheit (Stunde) zu erbringen sei. Es sei im Wesentlichen vorbestimmt, welche Tätigkeiten in welcher Häufigkeit durchzuführen seien, woraus sich - nach den konkreten Gegebenheiten der Dienststelle - das jeweilige Beschäftigungsausmaß der Reinigungskräfte errechne. Auf Grund der Erfahrungen über die Menge der jeweils durchschnittlich erforderlichen Reinigungsmittel für bestimmte Flächen seien die Kosten der erforderlichen Reinigungsmittel auf Arbeitsstunden, denen ein bestimmtes Flächenausmaß zugrunde liege, als "Pauschale pro Arbeitsstunde", bezogen worden. So habe beispielsweise Frau TF im Jänner 2001 auf Grund des von ihr zu reinigenden Areals eine Wochenstundenverpflichtung von 9,5 Stunden (= 41,14 Monatsstunden). Pro Arbeitsstunde seien 3,40 S (0,25 EUR) für notwendige Reinigungsmittel erstattet worden. Dies ergebe die im Monat Jänner ausgezahlte "Reinigungsmittelpauschale" von 139,90 S.

Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab. Sie führt hinsichtlich der Gefahrenzulage aus, die Argumentation, der Gesetzgeber qualifiziere in § 82 Abs. 1 GehG 1956 die Tätigkeit eines Beamten des Exekutivdienstes unabhängig von der konkreten Verwendung als mit einer besonderen Gefahr verbunden, könne der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 4. Juni 1985, 85/14/0041, und vom 16. März 1988, 87/13/0194) reiche der Umstand, dass lohngestaltende Vorschriften eine Zulage vorsähen, als Voraussetzung für die Steuerbefreiung für sich allein nicht aus. Die steuerliche Behandlung richte sich vielmehr nach den Bestimmungen des EStG 1988 und den dort an eine Steuerfreistellung geknüpften Voraussetzungen. Daher sei zu untersuchen, ob der den Exekutivbeamten

gewährten Gefahrenzulage tatsächlich überwiegend eine Gefahr im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 (materielle Voraussetzung) zugrunde liege.

Der Feststellung des Finanzamtes in der Beilage zum Prüfungsbericht, wonach die Bezieher der Vergütungen nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 idR Innendienstarbeiten verrichten und auch fallweise zu Außendienstverrichtungen herangezogen würden, trete die Berufung nicht entgegen. Bei einer anderen Verwendung hätten die Arbeitnehmer gemäß der Verordnung vom 24. März 1998, BGBl II Nr. 89/1998, einen Anspruch auf eine Vergütung nach § 82 Abs. 3 GehG 1956 gehabt. Auch die weitere Feststellung des Finanzamtes, dass eine nähere Überprüfung des Anteils von Innendienst- und Außendienstarbeiten nicht habe erfolgen können, weil Aufzeichnungen über die Tätigkeiten nicht vorhanden seien, sei unbekämpft geblieben. Somit widerlege die Berufung nicht die Feststellung des Finanzamtes, die betroffenen Dienstnehmer würden im Innendienst nicht überwiegend einer Gefährdung ausgesetzt. Somit könnten die Zulagen nicht steuerfrei behandelt werden.

Zu den steuerfrei ausbezahlten Reinigungspauschalien wird ausgeführt, die Berufung habe mit der Bekanntgabe des Berechnungsmodus dieser Zulage die Argumentation des Finanzamtes, wonach durch Belege bzw. Abrechnungen die vom Arbeitnehmer aufgewendeten Arbeitsmittel nicht hätten nachgewiesen werden können und pauschale Zahlungen an Arbeitnehmer, die vom Arbeitgeber nicht zumindest einmal im Kalenderjahr abgerechnet würden, als steuerpflichtiger Arbeitslohn abzurechnen sei, ebenfalls nicht entkräften können.

Hinsichtlich der Telefondienstzulage wird ausgeführt, die Berufung bringe vor, beim Telefondienst im Bereich der Exekutive und Sicherheitsverwaltung seien naturgemäß auch besonders sensible Bereiche betroffen, sodass eine besondere Erschwernis gegenüber dem durchschnittlichen Telefondienst vorliege. Dieser in der Berufung angeführte Umstand führe aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht zur Steuerfreiheit als Erschwerniszulage. Nach Ansicht der belangten Behörde habe jedes Unternehmen im Hinblick auf seine Telefonverwaltung spezifische Erfordernisse und Bedürfnisse und müsse nach diesen Erfordernissen Dienstnehmer ausbilden und einschulen. So sei auch im gegenständlichen Fall anzunehmen, dass die in der Telefonzentrale beschäftigten Bediensteten für die "sensiblen Bereiche" speziell ausgebildet und geschult worden seien, woraus sich jedoch keine außerordentliche Erschwernis ableiten lasse. Dieser Umstand führe vielmehr zu einer besseren oder anderen Qualifikation im Vergleich zu anderen Bediensteten in einer Telefonzentrale. Dass die mit einer höher qualifizierten Tätigkeit einhergehende höhere geistige und psychische Anforderung jedoch für sich alleine noch keine Steuerfreiheit der Zulage rechtfertige, habe der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 19. Jänner 1988, 85/14/0124, ausgesprochen.

Über die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof 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.

§ 68 Abs. 5 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"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."

§ 82 Abs. 1 GehG 1956, BGBl. Nr. 54 lautet:

"Dem exekutivdienstfähigen Beamten des Exekutivdienstes gebührt für die mit seiner dienstplanmäßigen Tätigkeit verbundene besondere Gefährdung an Stelle der im § 19b vorgesehenen Nebengebühr eine monatliche Vergütung von 7,30% des Gehaltes (einschließlich allfälliger Teuerungszulagen) der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V, soweit nicht für seine Verwendung gemäß Abs. 3 ein höheres Ausmaß festgesetzt ist."

§ 82 Abs. 3 GehG 1956 lautet auszugsweise:

"Der zuständige Bundesminister hat durch Verordnung

1. jene Verwendungen zu bestimmen, mit deren Ausübung ein höherer Grad an Gefährdung verbunden ist, und hiefür unter Berücksichtigung des zeitlichen Ausmaßes dieser Gefährdung an Stelle des in Abs. 1 genannten Betrages einen entsprechend höheren Vergütungsbetrag festzusetzen ..."

Die Steuerbefreiung für Gefahrenzulagen hat zur Voraussetzung, dass die zu leistenden Arbeiten - worunter nur die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses schlechthin (insgesamt) zu erbringende Arbeitsleistung verstanden werden kann -

überwiegend unter Umständen ausgeführt werden, die zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen. Die Frage der außerordentlichen Erschwernis ist also nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Gefährdung verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums iSd § 77 EStG 1988 zu prüfen, ob sie überwiegend eine solche Gefahrenlage bewirken (vgl. *Doralt*, EStG14, § 68 Tz 12, und sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2000/15/0066). Es müssen also in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die mit einer Gefahrenlage verbunden sind, überwiegen.

Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 setzt u. a. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die eben angeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die zwangsläufig eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. Mai 2004, 2000/15/0052, vom 10. Mai 1994, 91/14/0057, und vom 30. Jänner 1991, 90/13/0102).

Im Beschwerdefall war daher entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß von jedem einzelnen Dienstnehmer Arbeiten unter solchen Umständen verrichtet wurden, die zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes liegen bei einem Beamten des Exekutivdienstes während der Außendienstzeiten im Hinblick auf die besondere Gefahreneigtheit der Tätigkeit zweifellos Umstände einer Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit iSd § 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 vor. Der Verwaltungsgerichtshof hegt allerdings keine Bedenken gegen die Ansicht der belangten Behörde, dass solches für Innendienstzeiten nicht in dieser Allgemeinheit zutrifft, sondern nur bei Vorliegen besonderer Umstände.

Gemäß § 82 Abs. 3 GehG 1956 iVm § 1 Z 1 und 2 der Verordnung BGBl II Nr. 89/1998 erhalten Beamte, die zumindest die Hälfte ihrer Plandienstzeit im exekutiven Außendienst verbringen, an Stelle der Vergütung nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 eine Vergütung in Höhe von 9,13% bzw. 12,06% des Gehaltes der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V. Auf der Grundlage dieser Regelung hat das Finanzamt (im Zuge der Außenprüfung) die Feststellung getroffen, dass jene Bedienstete, die (bloß) die Vergütung nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 bezogen haben, nicht zumindest die Hälfte ihrer Arbeitszeit im Außendienst verbracht haben. Andernfalls hätten sie nicht auf die Vergütung nach § 82 Abs. 1 GehG 1956, sondern auf jene nach § 82 Abs. 3 leg. cit. iVm der genannten Verordnung Anspruch gehabt. Bezieher der Vergütung nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 verrichteten idR Innendienstarbeiten und würden nur fallweise zu Außendienstverrichtungen herangezogen.

In der Berufung wurde diese Feststellung vom Beschwerdeführer nicht bekämpft, sondern ausdrücklich bestätigt, dass die von der Lohnsteuerhaftung erfassten Vergütungen nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 die Konstellation "überwiegender Innendienst von exekutivdienstfähigen Beamten des Exekutivdienstes" betreffen. Bei dieser Verfahrenslage konnte die belangte Behörde unbedenklich die Feststellung treffen, dass die Bediensteten, für deren Vergütung nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 die Lohnsteuerhaftung ausgesprochen worden ist, überwiegend Innendienst erbracht haben.

Auf der Grundlage dieser Sachverhaltsfeststellung ist es aber nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die streitgegenständlichen Vergütungen nach § 82 Abs. 1 GehG 1956 dem Tatbestand des § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 nicht subsumiert worden sind. Gefahrenzulagen iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 liegen nur vor, wenn die Arbeiten tatsächlich überwiegend unter den erschwerten Umständen stattfinden. Der Arbeitnehmer muss somit - während der gesamten Arbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum iSd § 77 EStG 1988 - überwiegend unter Gefährdungsumständen tätig sein. Wie bereits angeführt, können solche Gefährdungsumstände für Zeiten des Innendienstes nur unter besonderen Umständen angenommen werden; solche sind aber im Verwaltungsverfahren nicht aufgezeigt worden.

In der Berufung wie auch in der Beschwerde wendet der Beschwerdeführer ein, § 82 Abs. 1 GehG 1956 knüpfe den Anspruch auf die Vergütung für besondere Gefährdung an einen Beamten des Exekutivdienstes, der tatsächlich exekutivdienstfähig sei. In den ErlRV zur Vorgängerregelung des § 82 Abs. 1 GehG 1956 werde diese Vergütung damit gerechtfertigt, dass die im Beruf des "Wachbeamten" ganz allgemein begründete permanente Gefahrensituation den Wachebeamten von allen anderen Beamten, unabhängig von der jeweiligen konkreten Dienstverrichtung unterscheide. Die Frage der Gefahreneigtheit sei somit vom Gesetzgeber in § 82 Abs. 1 GehG 1956 selbst entschieden. Es wäre ein Wertungswiderspruch, wenn der Gesetzgeber in § 82 Abs. 1 GehG 1956 eine Zulage für besondere Gefährdung einräume und diese in § 68 EStG 1988 nicht als Gefahrenzulage anerkenne.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass der Umstand, dass ein die Entlohnung eines Beamten regelndes Gesetz (hier: GehG 1956) eine Gefahrenzulage vorsieht, nicht bereits als Erfüllung der Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 angesehen werden kann (siehe *Doralt*, EStG14, § 68 Tz 14, 25 und 26). Die lohngestaltende Regelung kann in typisierender Betrachtung auf eine allgemein gegebene

Gefahreneneigtheit abstellen. § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 stellt hingegen darauf ab, dass tatsächlich nach den konkreten Verhältnissen des Einzelfalls eine Berufsgefahr (überwiegend) besteht.

Dass die belangte Behörde hinsichtlich jener Exekutivbeamten, die tatsächlich überwiegend im Innendienst tätig gewesen sind, den Nachweis einer überwiegenden Gefährdung iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 als nicht erbracht angesehen und die in Rede stehende Vergütung daher als steuerpflichtig beurteilt hat, ist sohin nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Die Beschwerde bekämpft den angefochtenen Bescheid auch insoweit, als er hinsichtlich der im Telefondienst des Beschwerdeführers tätigen Bediensteten die Voraussetzungen einer Erschwerniszulage iSd § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 als nicht erfüllt erachtet hat. Zur Begründung wird in der Beschwerde ausgeführt, der Telefondienst sei die Schnittstelle zur Sicherheitsverwaltung. Auf Grund der Dringlichkeit in Sicherheitsangelegenheiten liege eine besondere Belastung vor, weil das Unterbleiben einer prompten, adäquaten Behandlung von Anrufen eine rechtzeitige Sicherheitsbekämpfung verzögern könne.

Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Erschwerniszulagen sind gemäß § 68 Abs. 5 zweiter Teilstich EStG 1988 jene Teile des Arbeitslohnes, 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. Der nach dieser Bestimmung anzustellende Vergleich muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte vorgenommen werden. Zur Ermöglichung des Vergleiches müssen von ihren Arbeitsbedingungen her vergleichbare Arbeitstätigkeiten zusammengefasst werden (vgl. *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 68, Tz 3.3 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Die Beschwerde zeigt keine außergewöhnlichen Erschwernisse iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 auf. Es ist nicht nachvollziehbar dargetan worden, dass die Bediensteten im Telefondienst des Beschwerdeführers einem größeren Druck unterlägen als andere in dieser Berufssparte tätige Arbeitnehmer. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, in seinem Telefondienst sei die prompte und adäquate Behandlung von Anrufern von besonderer Bedeutung, sind zwar zutreffend, vermögen aber das Vorliegen einer außerordentlichen Erschwernis im dargestellten Sinn nicht zu begründen, weil die prompte und korrekte Erledigung von Anrufen auch von anderen Telefondiensten erwartet wird (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1998, 97/14/0049).

Die Beschwerde wendet sich schließlich dagegen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Lohnsteuerpflicht der "Reinigungspauschalien" angenommen hat. Sie bringt vor, dem Gesetz sei nicht zu entnehmen, dass der Nachweis der Verwendung der Reinigungspauschalien nur durch Belege und Abrechnungen über die vom Arbeitnehmer getätigten Aufwendungen und zumindest jährliche Abrechnung erbracht werden könne. Die belangte Behörde habe zu Unrecht auf einen solchen Nachweis abgestellt.

Gemäß § 26 Z 2 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

"Beträge,

- die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder)
- durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersätze)."

Sowohl bei Auslagenersätzen als auch bei durchlaufenden Geldern kann, sollen sie der Regelung des § 26 Z 2 EStG 1988 subsumiert werden, nach der hg. Rechtsprechung auf eine jeweilige Einzelabrechnung nicht verzichtet werden. Pauschale Auslagenersätze führen somit - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - zu steuerpflichtigen Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 26 Tz 22).

Die Beschwerde zeigt sohin auch hinsichtlich der Auslagenersätze keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Der Kostenantrag der belangten Behörde war abzuweisen.

§ 47 VwGG setzt nämlich zwei verschiedene Rechtsträger als obsiegende und als unterlegene Partei voraus. Im Falle der Identität des Rechtsträgers, dem der Kostenersatz aufzuerlegen wäre, mit jenem Rechtsträger, dem er zuzusprechen wäre, kommt der Zuspruch von Kostenersatz daher nicht in Betracht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 2009, 2009/04/0024).

Wien, am 31. März 2011

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2011:2008150322.X00