

TE Vwgh Erkenntnis 2011/9/28 2007/13/0138

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.09.2011

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §26 Z4;

EStG 1988 §68 Abs1;

EStG 1988 §68 Abs5;

EStG 1988 §77;

1. EStG 1988 § 26 heute
2. EStG 1988 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2025 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
4. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2025 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024
5. EStG 1988 § 26 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
6. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
7. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
8. EStG 1988 § 26 gültig von 20.07.2022 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
9. EStG 1988 § 26 gültig von 26.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
10. EStG 1988 § 26 gültig von 08.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
11. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2018 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
12. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
13. EStG 1988 § 26 gültig von 21.03.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
14. EStG 1988 § 26 gültig von 31.12.2010 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
15. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
16. EStG 1988 § 26 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
17. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2008 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2006
18. EStG 1988 § 26 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
19. EStG 1988 § 26 gültig von 10.07.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
20. EStG 1988 § 26 gültig von 31.12.2005 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
21. EStG 1988 § 26 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2005
22. EStG 1988 § 26 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
23. EStG 1988 § 26 gültig von 11.07.2002 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
24. EStG 1988 § 26 gültig von 27.06.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
25. EStG 1988 § 26 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001

26. EStG 1988 § 26 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
27. EStG 1988 § 26 gültig von 10.01.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
28. EStG 1988 § 26 gültig von 01.05.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
29. EStG 1988 § 26 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
30. EStG 1988 § 26 gültig von 27.06.1992 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
31. EStG 1988 § 26 gültig von 01.07.1990 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
32. EStG 1988 § 26 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
33. EStG 1988 § 26 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 68 heute
2. EStG 1988 § 68 gültig ab 01.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026
3. EStG 1988 § 68 gültig von 19.02.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2026
4. EStG 1988 § 68 gültig von 23.12.2023 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 68 gültig von 21.03.2013 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
6. EStG 1988 § 68 gültig von 01.01.2009 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2008
7. EStG 1988 § 68 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 68 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. EStG 1988 § 68 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
10. EStG 1988 § 68 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 68 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
12. EStG 1988 § 68 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 68 heute
2. EStG 1988 § 68 gültig ab 01.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026
3. EStG 1988 § 68 gültig von 19.02.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2026
4. EStG 1988 § 68 gültig von 23.12.2023 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 68 gültig von 21.03.2013 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
6. EStG 1988 § 68 gültig von 01.01.2009 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2008
7. EStG 1988 § 68 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 68 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. EStG 1988 § 68 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
10. EStG 1988 § 68 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 68 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
12. EStG 1988 § 68 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 77 heute
2. EStG 1988 § 77 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 77 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 77 gültig von 10.10.2024 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
5. EStG 1988 § 77 gültig von 08.01.2021 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 77 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 77 gültig von 29.12.2015 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
8. EStG 1988 § 77 gültig von 01.04.2012 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
9. EStG 1988 § 77 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
10. EStG 1988 § 77 gültig von 01.01.2011 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
11. EStG 1988 § 77 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 77 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 77 gültig von 29.12.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. EStG 1988 § 77 gültig von 05.06.2004 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
15. EStG 1988 § 77 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
16. EStG 1988 § 77 gültig von 27.06.2001 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
17. EStG 1988 § 77 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
18. EStG 1988 § 77 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994

19. EStG 1988 § 77 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
20. EStG 1988 § 77 gültig von 13.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
21. EStG 1988 § 77 gültig von 30.07.1988 bis 12.01.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Farcas, über die Beschwerde der G AG in W, vertreten durch Mag. Dr. Wolfgang Nikolaus, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1130 Wien, St. Veit-Gasse 8, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 4. Oktober 2007, GZ. RV/0554-G/07, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt Säumniszuschlag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2001 bis 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist die Besteuerung bestimmter Zulagen nach § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 (Erschwernis- und Gefahrenzulagen) strittig. Weiters steht in Streit, ob Leistungen des Arbeitgebers deshalb nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören, weil sie gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 aus Anlass einer Dienstreise gezahlt wurden. Im Beschwerdefall ist die Besteuerung bestimmter Zulagen nach Paragraph 68, Absatz eins, in Verbindung mit Absatz 5, EStG 1988 (Erschwernis- und Gefahrenzulagen) strittig. Weiters steht in Streit, ob Leistungen des Arbeitgebers deshalb nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören, weil sie gemäß Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 aus Anlass einer Dienstreise gezahlt wurden.

Zu diesen Streitpunkten traf der Prüfer in seinem Bericht vom 2. Juni 2006 über das Ergebnis einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben folgende Feststellungen:

"...

2) Steuerfreie Taggelder Mautaufsichtsorgane

Vom Dienstgeber werden im gebührenpflichtigen Straßennetz der Region Ost (Wien, NÖ u. Bgld.) für fremde Auftraggeber Mautkontrollen durchgeführt.

Die Mautaufsichtsorgane erhalten ein pauschales Taggeld i.H.v. EUR 11,- pro Tag.

Die Region wird in drei Einsatzgebiete mit den Stützpunkten 'Mitte', 'West' u. 'Süd' aufgeteilt.

Die Überprüfung der Fahrtenbücher, der Dienstpläne, der Mautüberwachungspläne u. d. Protokolle der Amtshandlungen ergab, dass die Dienstnehmer - mit Ausnahme von Schwerpunkteinsätzen - ausschließlich im Einsatzgebiet ihrer jeweiligen Stützpunkte tätig wurden.

Dies geht bei den Mitarbeitern der Stützpunkte 'West' und 'Süd' auch aus den vorliegenden Diätenabrechnungen hervor. In den Diätenabrechnungen der Mitarbeiter des Stützpunktes 'Mitte' werden jedoch in regelmäßig wiederkehrender Abfolge Einsatzorte außerhalb des Einsatzgebietes 'Mitte' angeführt, die mit den oben angeführten überprüften Unterlagen (Fahrtenbücher, Dienstpläne, Mautüberwachungspläne u. Amtshandlungsprotokolle) nicht übereinstimmen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Mitarbeiter des Stützpunktes Mitte, entgegen der Angaben in den Diätenabrechnungen ebenfalls ausschließlich im regelmäßigen Einsatzgebiet ihres Stützpunktes tätig waren.

Nach der Legaldefinition des § 26 EStG 88 (siehe dazu LStR RZ 309, 719, 720) wird durch die Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet und es besteht daher nach einer Anfangsphase von 5 Tagen kein Anspruch auf steuerfreie Taggelder. Nach der Legaldefinition des Paragraph 26, EStG 88 (siehe dazu LStR RZ 309, 719, 720) wird durch die Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet und es besteht daher nach einer Anfangsphase von 5 Tagen kein Anspruch auf steuerfreie Taggelder.

Bei der Neuberechnung der Abgaben wurde die Anfangsphase von 5 Tagen berücksichtigt.

...

4) Nachversteuerung Erschwerniszulagen:

Die nach den bis zum Jahr 2004 gültigen Bestimmungen des Kollektivvertrages f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe den nachfolgenden Verwendungsgruppen für die gesamte Arbeitszeit zu zahlenden Erschwerniszulagen stellen keine steuerfreien Zulagen i. S.d. § 68 EStG 88 dar. Die nach den bis zum Jahr 2004 gültigen Bestimmungen des Kollektivvertrages f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe den nachfolgenden Verwendungsgruppen für die gesamte Arbeitszeit zu zahlenden Erschwerniszulagen stellen keine steuerfreien Zulagen i. S.d. Paragraph 68, EStG 88 dar.

Die Steuerfreiheit von Erschwerniszulagen besteht nicht auf Grund der Bezeichnung der Zulage, sondern setzt voraus, dass eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt, die bei den beanstandeten Verwendungsgruppen nicht gegeben ist.

Es ist - bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten - auch zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Erschwernis führen. Die Möglichkeit der Erschwernis kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl. VwGH 30.1.1991, 90/13/0102 u. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066). Es ist - bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten - auch zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Erschwernis führen. Die Möglichkeit der Erschwernis kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht vergleiche , VwGH 30.1.1991, 90/13/0102 u. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Nach den Ausführungen des Dienstgebers bestehen bei nach dem Kollektivvertrag für Wachorgane im Bewachungsgewerbe zu entlohnenden Dienstnehmern die allgemein üblichen Arbeitsbedingungen darin, dass der reine Anwesenheitsbereitschaftsdienst mehr als die Hälfte der täglichen Arbeitszeit ausmacht.

Die Erschwerniszulage wird demnach jenen Dienstnehmern gewährt, die zu mehr als der Hälfte ihrer Arbeitszeit auch tatsächliche Tätigkeiten verrichten.

Für die Steuerfreiheit gem. § 68 EStG 88 ist jedoch zu prüfen, ob bei den ausgeübten Tätigkeiten eine erhebliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt. Für die Steuerfreiheit gem. Paragraph 68, EStG 88 ist jedoch zu prüfen, ob bei den ausgeübten Tätigkeiten eine erhebliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt.

Tagportierdienst:

Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Tagportierdienst verrichtet, gem. § 25 KV für die gesamte Arbeitszeit eine Erschwerniszulage i. H.v. 10 % des Grundstundenlohnes. Folgende über die Anwesenheitsbereitschaft hinausgehende Tätigkeiten sind zu verrichten: Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Tagportierdienst verrichtet, gem. Paragraph 25, KV für die gesamte Arbeitszeit eine Erschwerniszulage i. H.v. 10 % des Grundstundenlohnes. Folgende über die Anwesenheitsbereitschaft hinausgehende Tätigkeiten sind zu verrichten:

Telefonvermittlungsdienste, Postverteilungsdienste, Zugangskontrollen, das Ausstellen von Passagierscheinen, etc. Da bei den ausgeübten Tätigkeiten keine erhebliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt, stellt die gezahlte Zulage keine steuerfreie Erschwerniszulage i. S.d. § 68 EStG 88 dar. Telefonvermittlungsdienste, Postverteilungsdienste, Zugangskontrollen, das Ausstellen von Passagierscheinen, etc. Da bei den ausgeübten Tätigkeiten keine erhebliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt, stellt die gezahlte Zulage keine steuerfreie Erschwerniszulage i. S.d. Paragraph 68, EStG 88 dar.

Flughafensicherheitsdienst:

Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Flughafensicherheitsdienst verrichtet, gem. § 25 KV für die gesamte Arbeitszeit eine Erschwerniszulage i. H.v. 10 % des Grundstundenlohnes. Folgende über die Anwesenheitsbereitschaft hinausgehende Tätigkeiten sind zu verrichten: Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der

Flughafensicherheitsdienst verrichtet, gem. Paragraph 25, KV für die gesamte Arbeitszeit eine Erschwerniszulage i.H.v.10 % des Grundstundenlohnes. Folgende über die Anwesenheitsbereitschaft hinausgehende Tätigkeiten sind zu verrichten:

Kontrolle von Passagieren und Handgepäck, Großgepäckskontrollen, etc.

Da bei den ausgeübten Tätigkeiten keine erhebliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt, stellt die gezahlte Zulage keine steuerfreie Erschwerniszulage i.S.d. § 68 EStG 88 dar. Da bei den ausgeübten Tätigkeiten keine erhebliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt, stellt die gezahlte Zulage keine steuerfreie Erschwerniszulage i.S.d. Paragraph 68, EStG 88 dar.

Verkehrsüberwachung:

Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Straßenaufsichtsdienst verrichtet, gem. § 25 KV für die gesamte Arbeitszeit eine Erschwerniszulage i. H.v.10 % des Grundstundenlohnes. Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Straßenaufsichtsdienst verrichtet, gem. Paragraph 25, KV für die gesamte Arbeitszeit eine Erschwerniszulage i. H.v.10 % des Grundstundenlohnes.

Folgende über die Anwesenheitsbereitschaft hinausgehende Tätigkeiten sind zu verrichten:

Überwachung des ruhenden Verkehrs u. von Kurzparkzonen, Mautkontrollen, Ausstellen von Organstrafverfügungen, etc.

Da bei den ausgeübten Tätigkeiten keine erhebliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt, stellt die gezahlte Zulage keine steuerfreie Erschwerniszulage i.S.d. § 68 EStG 88 dar. Da bei den ausgeübten Tätigkeiten keine erhebliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt, stellt die gezahlte Zulage keine steuerfreie Erschwerniszulage i.S.d. Paragraph 68, EStG 88 dar.

Betriebsfeuerwehr:

Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Betriebsfeuerwehrdienst verrichtet, gem. § 25 KV für die gesamte Arbeitszeit eine Erschwerniszulage i.H.v.10 % des Grundstundenlohnes. Folgende über die Anwesenheitsbereitschaft hinausgehende Tätigkeiten sind zu verrichten: Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Betriebsfeuerwehrdienst verrichtet, gem. Paragraph 25, KV für die gesamte Arbeitszeit eine Erschwerniszulage i.H.v.10 % des Grundstundenlohnes. Folgende über die Anwesenheitsbereitschaft hinausgehende Tätigkeiten sind zu verrichten:

'Werkschutz' und damit verbundene Kontrolltätigkeiten, 'vorbeugender Brandschutz' wie etwa die Überwachung von feuergefährlichen Arbeiten.

Da bei den ausgeübten Tätigkeiten keine erhebliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt, stellt die gezahlte Zulage keine steuerfreie Erschwerniszulage i.S.d. § 68 EStG 88 dar. Da bei den ausgeübten Tätigkeiten keine erhebliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt, stellt die gezahlte Zulage keine steuerfreie Erschwerniszulage i.S.d. Paragraph 68, EStG 88 dar.

5) Nachversteuerung Gefahrenzulagen:

Die nach den bis zum Jahr 2004 gültigen Bestimmungen des Kollektivvertrages für Wachorgane im Bewachungsgewerbe den nachfolgenden Verwendungsgruppen zu zahlenden Gefahrenzulagen stellen keine steuerfreien Zulagen i.S.d. § 68 EStG 88 dar. Die nach den bis zum Jahr 2004 gültigen Bestimmungen des Kollektivvertrages für Wachorgane im Bewachungsgewerbe den nachfolgenden Verwendungsgruppen zu zahlenden Gefahrenzulagen stellen keine steuerfreien Zulagen i.S.d. Paragraph 68, EStG 88 dar.

Die Steuerfreiheit von Gefahrenzulagen besteht nicht auf Grund der Bezeichnung der Zulage, sondern setzt voraus, dass eine außerordentliche Gefährdung gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt, die bei den beanstandeten Verwendungsgruppen nicht gegeben ist.

Es ist - bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten - auch zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Gefährdung führen. Die Möglichkeit der Gefährdung kann somit nicht berücksichtigt

werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl. VwGH 30.1.1991, 90/13/0102 u. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066). Es ist - bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten - auch zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Gefährdung führen. Die Möglichkeit der Gefährdung kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vergleiche, VwGH 30.1.1991, 90/13/0102 u. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Verkehrsüberwachung:

Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Straßenaufsichtsdienst verrichtet, gem. § 26 KV für die gesamte Arbeitszeit eine Gefahrenzulage i. H.v. 10 % des Grundstundenlohnes. Die Tätigkeit umfasst im Wesentlichen die Überwachung des ruhenden Verkehrs u. von Kurzparkzonen und Mautkontrollen. Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Straßenaufsichtsdienst verrichtet, gem. Paragraph 26, KV für die gesamte Arbeitszeit eine Gefahrenzulage i. H.v. 10 % des Grundstundenlohnes. Die Tätigkeit umfasst im Wesentlichen die Überwachung des ruhenden Verkehrs u. von Kurzparkzonen und Mautkontrollen.

Nach Angabe des Dienstgebers besteht die typische Berufsgefahr darin, dass laufend die Fahrbahn betreten werden muss, ohne dem Straßenverkehr die allgemein übliche Aufmerksamkeit widmen zu können, da man sich schon auf die Frage konzentriert, ob sich hinter den Windschutzscheiben der Fahrzeuge ein entsprechender Parkschein befindet (berufsbedingte Konzentrationsablenkung). Darin kann keine über das übliche Ausmaß hinausgehende Gefährdung i. S.d. § 68 EStG 88 gesehen werden. Nach Angabe des Dienstgebers besteht die typische Berufsgefahr darin, dass laufend die Fahrbahn betreten werden muss, ohne dem Straßenverkehr die allgemein übliche Aufmerksamkeit widmen zu können, da man sich schon auf die Frage konzentriert, ob sich hinter den Windschutzscheiben der Fahrzeuge ein entsprechender Parkschein befindet (berufsbedingte Konzentrationsablenkung). Darin kann keine über das übliche Ausmaß hinausgehende Gefährdung i. S.d. Paragraph 68, EStG 88 gesehen werden.

Die steuerfrei gezahlten Gefahrenzulagen stellen keine

begünstigten Zulagen i. S.d. § 68 EStG 88 dar. begünstigten Zulagen i. S.d. Paragraph 68, EStG 88 dar.

Flughafensicherheitsdienst:

Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Flughafensicherheitsdienst verrichtet, gem. § 26 KV für die gesamte Arbeitszeit eine Gefahrenzulage i. H.v. 10 % des Grundstundenlohnes. Nach dem anzuwendenden KV f. Wachorgane im Bewachungsgewerbe gebührt jedem Dienstnehmer, der Flughafensicherheitsdienst verrichtet, gem. Paragraph 26, KV für die gesamte Arbeitszeit eine Gefahrenzulage i. H.v. 10 % des Grundstundenlohnes.

Die Tätigkeit umfasst nach dem Arbeitsbild gem. KV § 6 J 1. Pkt. a) Die Tätigkeit umfasst nach dem Arbeitsbild gem. KV Paragraph 6, J 1. Pkt. a)-

k) u.a. die Passagier- und Gepäckkontrolle, das Erklären der Kontrollprozedur u. die Kontrolle des Arbeitsablaufes u. d. flüssigen Ablaufes des Passagierflusses.

Die Passagier- u. Gepäckkontrolle erfolgt im taktischen Zusammenwirken mit den staatlichen Sicherheitsorganen.

Darin kann keine über das übliche Ausmaß hinausgehende Gefährdung i. S.d. § 68 EStG 88 gesehen werden. Darin kann keine über das übliche Ausmaß hinausgehende Gefährdung i. S.d. Paragraph 68, EStG 88 gesehen werden.

Die steuerfrei gezahlten Gefahrenzulagen stellen keine begünstigten Zulagen i. S.d. § 68 EStG 88 dar. "Die steuerfrei gezahlten Gefahrenzulagen stellen keine begünstigten Zulagen i. S.d. Paragraph 68, EStG 88 dar."

Der gegen die auf der Grundlage des Prüferberichtes ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheide erhobenen Berufung gab die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge.

Zu den Erschwerniszulagen führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, dass diesbezüglich die Zulagen in den Punkten Tagportierdienst, Flughafensicherheitsdienst, Straßenaufsichtsdienst und Betriebsfeuerwehrdienst lt. § 25 des Kollektivvertrages für Wachorgane im Bewachungsgewerbe strittig seien. Seitens der Beschwerdeführerin werde dazu im Wesentlichen die Ansicht vertreten, die Arbeitnehmer seien schon deshalb erschwerten Arbeitsbedingungen ausgesetzt, weil die Anwesenheitsbereitschaft weniger als die Hälfte der täglichen

Arbeitszeit ausgemacht habe. Bei nach dem Kollektivvertrag für Wachorgane im Bewachungsgewerbe zu entlohnenden Dienstnehmern bestünden die allgemein üblichen Arbeitsbedingungen darin, dass der Anwesenheitsbereitschaftsdienst mehr als die Hälfte der täglichen Arbeitszeit betrage. Zu den Erschwerniszulagen führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, dass diesbezüglich die Zulagen in den Punkten Tagportierdienst, Flughafensicherheitsdienst, Straßenaufsichtsdienst und Betriebsfeuerwehrdienst lt. Paragraph 25, des Kollektivvertrages für Wachorgane im Bewachungsgewerbe strittig seien. Seitens der Beschwerdeführerin werde dazu im Wesentlichen die Ansicht vertreten, die Arbeitnehmer seien schon deshalb erschwerten Arbeitsbedingungen ausgesetzt, weil die Anwesenheitsbereitschaft weniger als die Hälfte der täglichen Arbeitszeit ausgemacht habe. Bei nach dem Kollektivvertrag für Wachorgane im Bewachungsgewerbe zu entlohnenden Dienstnehmern bestünden die allgemein üblichen Arbeitsbedingungen darin, dass der Anwesenheitsbereitschaftsdienst mehr als die Hälfte der täglichen Arbeitszeit betrage.

Da nach der ständigen Judikatur der Umstand, dass in lohngestaltenden Vorschriften eine Zulage vorgesehen sei, als Voraussetzung für die Steuerbefreiung für sich allein nicht ausreiche, sei nach Ansicht der belangten Behörde zu untersuchen gewesen, ob den einzelnen Berufsgruppen gewährten Zulagen tatsächlich eine Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 als materielle Voraussetzung dieser Begünstigung zu Grunde gelegen sei oder nicht. Erschwerniszulagen seien nur bei Vorliegen einer im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentlichen Erschwernis steuerbegünstigt. Anhaltspunkte für die im Gesetz selbst nicht umschriebene außerordentliche Erschwernis könnten aus der Entstehungsgeschichte des § 68 EStG 1988 und einem damit im Zusammenhang stehenden Erlass des BMF vom 7. September 1949, AÖF 1949/260, gewonnen werden. Daraus sei abzuleiten, dass Arbeiten dann unter einer außerordentlichen Erschwernis erfolgten, wenn sie sich entweder als außerordentlich schwierig erwiesen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen seien. Vergleiche man die im Kollektivvertrag bzw. von der Beschwerdeführerin selbst genannten Tätigkeiten (Arbeitsbilder) der betroffenen Verwendungsgruppen mit den in dem Erlass aufgezählten Arbeiten, sei zu erkennen, dass keine dieser Tätigkeiten einer Tätigkeit entspreche, die unter außerordentlicher Erschwernis zu verrichten sei. Auch seitens der Beschwerdeführerin werde nicht dargelegt, worin die außerordentliche Erschwernis der einzelnen Verwendungsgruppen gelegen sein sollte. Da nach der ständigen Judikatur der Umstand, dass in lohngestaltenden Vorschriften eine Zulage vorgesehen sei, als Voraussetzung für die Steuerbefreiung für sich allein nicht ausreiche, sei nach Ansicht der belangten Behörde zu untersuchen gewesen, ob den einzelnen Berufsgruppen gewährten Zulagen tatsächlich eine Erschwernis im Sinne des Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 als materielle Voraussetzung dieser Begünstigung zu Grunde gelegen sei oder nicht. Erschwerniszulagen seien nur bei Vorliegen einer im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentlichen Erschwernis steuerbegünstigt. Anhaltspunkte für die im Gesetz selbst nicht umschriebene außerordentliche Erschwernis könnten aus der Entstehungsgeschichte des Paragraph 68, EStG 1988 und einem damit im Zusammenhang stehenden Erlass des BMF vom 7. September 1949, AÖF 1949/260, gewonnen werden. Daraus sei abzuleiten, dass Arbeiten dann unter einer außerordentlichen Erschwernis erfolgten, wenn sie sich entweder als außerordentlich schwierig erwiesen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen seien. Vergleiche man die im Kollektivvertrag bzw. von der Beschwerdeführerin selbst genannten Tätigkeiten (Arbeitsbilder) der betroffenen Verwendungsgruppen mit den in dem Erlass aufgezählten Arbeiten, sei zu erkennen, dass keine dieser Tätigkeiten einer Tätigkeit entspreche, die unter außerordentlicher Erschwernis zu verrichten sei. Auch seitens der Beschwerdeführerin werde nicht dargelegt, worin die außerordentliche Erschwernis der einzelnen Verwendungsgruppen gelegen sein sollte.

Zur Steuerfreiheit der nach dem Kollektivvertrag für Wachorgane im Bewachungsgewerbe vergüteten Gefahrenzulage sei von der Beschwerdeführerin bezüglich des Flughafensicherheitsdienstes vorgebracht worden, dass diese Tätigkeit darauf abziele, gefährliche und für die Mitnahme im Flugzeug verbotene Gegenstände (z.B. Waffen aller Art, brennbare oder toxische Stoffe) im Handgepäck, im Reisegepäck oder an der zu befördernden Person aufzufinden. Diese Kontrolltätigkeit bringe die Gefahr des Kontaktes mit gefährlichen Stoffen sowie eine permanente Verletzungsgefahr durch scharfe oder spitze Gegenstände, die sich im Gepäck oder der Kleidung befänden, mit sich. Der nahe körperliche Kontakt zu den Passagieren und ihren Gepäckstücken beinhalte auch die Gefahr der Ansteckung mit Krankheiten. Die typische Berufsgefahr bei den Verkehrsüberwachungsorganen bestehe nach Ansicht der Beschwerdeführerin darin, dass diese zur Kontrolle der abgestellten Kraftfahrzeuge laufend die Fahrbahn betreten müssten, ohne dem Straßenverkehr diejenige Aufmerksamkeit widmen zu können, die man allgemein beim Betreten einer Fahrbahn aufwenden würde ("weil die Aufmerksamkeit naturgemäß auf die Frage konzentriert sei, ob sich hinter der

Windschutzscheibe des zu kontrollierenden Fahrzeuges ein entsprechender Parkschein bzw. eine Parkuhr befinden würde"). Dadurch seien die Verkehrsüberwachungsorgane der Gefahr einer Beschädigung ihrer körperlichen Integrität durch am Verkehr teilnehmende Kraftfahrzeuge ausgesetzt, die wegen der beschriebenen berufsbedingten "Konzentrationsablenkung" durch die zu kontrollierenden Parkberechtigungen als typische Berufsgefahr zu qualifizieren sei.

Auch hier lägen - so die weiteren Ausführungen der belangten Behörde - keine Umstände vor, die eine Gefahrenzulage im Sinne des § 68 EStG rechtfertigten. Bei der zu den Verkehrsüberwachungsorganen umschriebenen Gefährdung handle es sich nicht um eine mit dem Beruf eines Parkraumwächters zwangsläufig verbundene typische Berufsgefahr, sondern um eine Allgemeingefahr, der jeder Fußgänger bzw. auch andere Berufsgruppen (z.B. Zusteller oder Straßenbauarbeiter) ausgesetzt seien. Außerdem sei die Mehrzahl der Parkplätze so angelegt, dass die Kontrolle der Fahrzeuge ein Betreten der Fahrbahn nicht erforderlich mache. Zu den Tätigkeiten des Flughafensicherheitsdienstes habe das Finanzamt darauf hingewiesen, dass die Passagier- und Gepäckskontrolle im taktischen Zusammenwirken mit den staatlichen Sicherheitsorganen, also nicht in Eigenverantwortung, erfolge. Zu den vorgebrachten Gefährdungen sei auszuführen, dass die Gepäck- und Personenkontrolle grundsätzlich durch dafür vorgesehene Einrichtungen (Metallsuch- und Röntgengeräte) erfolge. Von einer permanenten Verletzungsgefahr durch scharfe oder spitze Gegenstände könne keine Rede sein. Die Ansteckungsgefahr mit Krankheiten durch nahen körperlichen Kontakt bei den Personenkontrolle stelle eine allgemeine Gefahr dar, wie sie sich beispielsweise auch im täglichen Leben, etwa in überfüllten öffentlichen Verkehrsmitteln oder bei Veranstaltungen, darstelle. Auch hier lägen - so die weiteren Ausführungen der belangten Behörde - keine Umstände vor, die eine Gefahrenzulage im Sinne des Paragraph 68, EStG rechtfertigten. Bei der zu den Verkehrsüberwachungsorganen umschriebenen Gefährdung handle es sich nicht um eine mit dem Beruf eines Parkraumwächters zwangsläufig verbundene typische Berufsgefahr, sondern um eine Allgemeingefahr, der jeder Fußgänger bzw. auch andere Berufsgruppen (z.B. Zusteller oder Straßenbauarbeiter) ausgesetzt seien. Außerdem sei die Mehrzahl der Parkplätze so angelegt, dass die Kontrolle der Fahrzeuge ein Betreten der Fahrbahn nicht erforderlich mache. Zu den Tätigkeiten des Flughafensicherheitsdienstes habe das Finanzamt darauf hingewiesen, dass die Passagier- und Gepäckskontrolle im taktischen Zusammenwirken mit den staatlichen Sicherheitsorganen, also nicht in Eigenverantwortung, erfolge. Zu den vorgebrachten Gefährdungen sei auszuführen, dass die Gepäck- und Personenkontrolle grundsätzlich durch dafür vorgesehene Einrichtungen (Metallsuch- und Röntgengeräte) erfolge. Von einer permanenten Verletzungsgefahr durch scharfe oder spitze Gegenstände könne keine Rede sein. Die Ansteckungsgefahr mit Krankheiten durch nahen körperlichen Kontakt bei den Personenkontrolle stelle eine allgemeine Gefahr dar, wie sie sich beispielsweise auch im täglichen Leben, etwa in überfüllten öffentlichen Verkehrsmitteln oder bei Veranstaltungen, darstelle.

Zu der im Zusammenhang mit den Erschwernis- und Gefahrenzulagen beantragten Zeugeneinvernahme des Betriebsleiters zum Nachweis dafür, dass die bloße Anwesenheitsbereitschaft der Tagportiere, des Flughafensicherheitsdienstes, der Bediensteten der Verkehrsüberwachung und der Betriebsfeuerwehr stets deutlich unter der Hälfte der Arbeitszeit gelegen sei, sei darauf hinzuweisen, dass ein derartiger Nachweis allein für eine Steuerbegünstigung nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 nicht ausreiche, zumal es erforderlich gewesen wäre, dass "jene die materielle Voraussetzung für eine Steuerbegünstigung nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 erfüllenden Tätigkeiten überwiegend von den einzelnen Bediensteten ausgeübt wurden". Da für die Bediensteten des Wachdienstes selbst keine Nachversteuerung der Erschwerniszulage vorgenommen worden sei, sondern nur für den Bereich der "Tagportiere, des Flughafensicherheitsdienstes und der Verkehrsüberwachung", gehe auch ein Hinweis auf Lohnsteuerauskünfte des Finanzamtes betreffend die Tätigkeit von Wachorganen ins Leere. Zu der im Zusammenhang mit den Erschwernis- und Gefahrenzulagen beantragten Zeugeneinvernahme des Betriebsleiters zum Nachweis dafür, dass die bloße Anwesenheitsbereitschaft der Tagportiere, des Flughafensicherheitsdienstes, der Bediensteten der Verkehrsüberwachung und der Betriebsfeuerwehr stets deutlich unter der Hälfte der Arbeitszeit gelegen sei, sei darauf hinzuweisen, dass ein derartiger Nachweis allein für eine Steuerbegünstigung nach Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 nicht ausreiche, zumal es erforderlich gewesen wäre, dass "jene die materielle Voraussetzung für eine Steuerbegünstigung nach Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 erfüllenden Tätigkeiten überwiegend von den einzelnen Bediensteten ausgeübt wurden". Da für die Bediensteten des Wachdienstes selbst keine Nachversteuerung der Erschwerniszulage vorgenommen worden sei, sondern nur für den Bereich der "Tagportiere, des Flughafensicherheitsdienstes und der Verkehrsüberwachung", gehe auch ein Hinweis auf Lohnsteuerauskünfte des Finanzamtes betreffend die Tätigkeit von Wachorganen ins Leere.

Zur "Nachversteuerung der Tagesgelder für die Mautaufsichtsorgane" hielt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, dass wegen Fehlens einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 ausschließlich die Legaldefinition einer Dienstreise im § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 zur Anwendung komme, bei der eine Nichtsteuerbarkeit der vom Arbeitgeber geleisteten Beträge nur dann in Betracht komme, wenn der Aufenthaltsort nicht als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen anzusehen sei. Aus den vom Finanzamt durchgeführten Zeugeneinvernahmen gehe hervor, dass entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin auch die Mautaufsichtsorgane des Stützpunktes "Mitte", ebenso wie die Mautaufsichtsorgane der Stützpunkte "Süd" und "West", die Grenzen ihrer jeweiligen Stützpunkte nicht regelmäßig überschritten hätten. Zur "Nachversteuerung der Tagesgelder für die Mautaufsichtsorgane" hielt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, dass wegen Fehlens einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des Paragraph 68, Absatz 5, Ziffer eins, bis 6 EStG 1988 ausschließlich die Legaldefinition einer Dienstreise im Paragraph 26, Ziffer 4, erster Teilstrich EStG 1988 zur Anwendung komme, bei der eine Nichtsteuerbarkeit der vom Arbeitgeber geleisteten Beträge nur dann in Betracht komme, wenn der Aufenthaltsort nicht als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen anzusehen sei. Aus den vom Finanzamt durchgeführten Zeugeneinvernahmen gehe hervor, dass entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin auch die Mautaufsichtsorgane des Stützpunktes "Mitte", ebenso wie die Mautaufsichtsorgane der Stützpunkte "Süd" und "West", die Grenzen ihrer jeweiligen Stützpunkte nicht regelmäßig überschritten hätten.

Diese Stützpunkte umfassten laut einer Beilage zum angefochtenen Bescheid folgende Sektoren:

"Stützpunkt 'West'"

Stützpunkt 'Mitte'

Stützpunkt 'Süd'

A 1: Haag bis S 33

A 2: Wien bis Knoten Vösendorf

A 2 : Knoten Vösendorf bis zur Ast Zöbern

Verkehrskontrollplatz Haag

Sektor S1

A 21 :Knoten Vösendorf bis RH Alland

Sektor S1

S 6: Knoten Seebenstein bis Maria Schutz

Sektor S1

A 1 : von S 33 bis Wien Auhof

A 22, A 23, S 5: gesamter Verlauf

A 3, S 4, S 31 gesamter Verlauf

Sektor S2

A 21: Knoten Steinhäusl bis RH Alland

A 4: gesamter Verlauf

Sektor S2

Gesamter Bereich ohne Greko

Sektor S3

S 33: gesamter Verlauf

Sektor S2

Gesamter Bereich ohne Greko

Sektor S3

Grenzkontrolle Berg

Grenze G1

Grenzkontrolle Klingenbach

Grenze G4

Gesamter Bereich ohne VKP

Sektor S3

Grenzkontrolle Nicklasdorf

Grenze G2

Grenzkontrolle Deutschkreutz

Grenze G5

Verkehrskontrollplatz Haag

Sektor S4

Grenzkontrolle Kittsee

Grenze G3"

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet (Zielgebiet) als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen anzusehen. Der Aufenthalt in einem solchen Gebiet stelle keine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 dar. Es sei auch im Beschwerdefall davon auszugehen, dass die sich längerfristig auf einem ganz konkret vorgegebenen Autobahn- und Schnellstraßenverkehrsnetz eines Stützpunktes sich bewegenden Mautaufsichtsorgane in dem von ihnen ständig befahrenen Gebiet die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten gekannt hätten, sodass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden könne, "wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer, der sich zwar nicht auf Reisen (Dienstreisen) befindet, sich aber auswärts verpflegen muss". Zum Antrag auf Einvernahme des Leiters des Mautaufsichtsdienstes als Zeuge "zum Beweis des Vorbringens, dass die Mautaufsichtsorgane auf Grund der Art der ihnen angewiesenen Dienstverrichtungen keinen Einfluss darauf nehmen könnten, wo im Bereich der von ihnen jeweils zu überwachenden Autobahnstrecke sie sich zu demjenigen Zeitpunkt befinden, zu dem eine Pause zwecks Einnahme einer Hauptmahlzeit einzulegen sei", sei darauf hinzuweisen, dass daraus für den Beschwerdefall nichts zu

gewinnen sei, weil selbst allfällige aus einer anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen durch eine entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten im Reisegebiet (Zielgebiet) und die Anpassung der Einnahme der Mahlzeiten an die dienstlichen Erfordernisse bzw. durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden könnten. Damit stellten die von der Beschwerdeführerin an die Mautaufsichtsorgane unter dem Titel "Tagesgelder" im Streitzeitraum ausbezahlten Beträge, soweit sie für Fahrten im jeweils vorgegebenen Einsatzgebiet geleistet worden seien, keine Reisevergütungen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 dar. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet (Zielgebiet) als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen anzusehen. Der Aufenthalt in einem solchen Gebiet stelle keine Dienstreise im Sinne des Paragraph 26, Ziffer 4, erster Teilstrich EStG 1988 dar. Es sei auch im Beschwerdefall davon auszugehen, dass die sich längerfristig auf einem ganz konkret vorgegebenen Autobahn- und Schnellstraßenverkehrsnetz eines Stützpunktes sich bewegenden Mautaufsichtsorgane in dem von ihnen ständig befahrenen Gebiet die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten gekannt hätten, sodass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden könne, "wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer, der sich zwar nicht auf Reisen (Dienstreisen) befindet, sich aber auswärts verpflegen muss". Zum Antrag auf Einvernahme des Leiters des Mautaufsichtsdienstes als Zeuge "zum Beweis des Vorbringens, dass die Mautaufsichtsorgane auf Grund der Art der ihnen angewiesenen Dienstverrichtungen keinen Einfluss darauf nehmen könnten, wo im Bereich der von ihnen jeweils zu überwachenden Autobahnstrecke sie sich zu demjenigen Zeitpunkt befinden, zu dem eine Pause zwecks Einnahme einer Hauptmahlzeit einzulegen sei", sei darauf hinzuweisen, dass daraus für den Beschwerdefall nichts zu gewinnen sei, weil selbst allfällige aus einer anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen durch eine entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten im Reisegebiet (Zielgebiet) und die Anpassung der Einnahme der Mahlzeiten an die dienstlichen Erfordernisse bzw. durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden könnten. Damit stellten die von der Beschwerdeführerin an die Mautaufsichtsorgane unter dem Titel "Tagesgelder" im Streitzeitraum ausbezahlten Beträge, soweit sie für Fahrten im jeweils vorgegebenen Einsatzgebiet geleistet worden seien, keine Reisevergütungen im Sinne des Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 dar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der die Beschwerdeführerin zum Beschwerdepunkt ausführt:

"Bei einer richtigen Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen hätten hinsichtlich unserer Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger für Lohnsteuer die den bei unserer Gesellschaft beschäftigten Tagportieren, Mitarbeitern der Verkehrsüberwachung, des Flughafensicherheitsdienstes sowie der Betriebsfeuerwehr gewährten Erschwerniszulagen, die den bei unserer Gesellschaft beschäftigten Mitarbeitern der Verkehrsüberwachung sowie des Flughafensicherheitsdienstes gewährten Gefahrenzulagen und die den bei unserer Gesellschaft beschäftigten Mautaufsichtsorganen bezahlten Tagesgelder nicht in die Lohnsteuerbemessungsgrundlage einbezogen werden dürfen; weiters hätte von den den bei unserer Gesellschaft beschäftigten Mautaufsichtsorganen bezahlten Tagesgeldern die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterbleiben müssen."

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 sind u.a. Erschwernis- und Gefahrenzulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Als solche Zulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen 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. Gemäß Paragraph 68, Absatz eins und 5 EStG 1988 sind u.a. Erschwernis- und Gefahrenzulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Als solche Zulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen 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.

Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 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 eine außerordentliche Erschwernis oder zwangsläufig eine Gefahr darstellen. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. dazu z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. Mai 2004, 2000/15/0052, und vom 31. März 2011, 2008/15/0322, mwN). Die Begünstigung des Paragraph 68, Absatz eins, 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 eine außerordentliche Erschwernis oder zwangsläufig eine Gefahr darstellen. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden vergleiche , dazu z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. Mai 2004, 2000/15/0052, und vom 31. März 2011, 2008/15/0322, mwN).

Zur Anwendung der Begünstigung für Erschwerniszulagen kommt es darauf an, ob bestimmten Arbeiten der Charakter außerordentlicher Erschwernis zugeordnet werden kann (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 1994, 91/14/0057). Von Arbeiten unter außerordentlicher Erschwernis kann dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1985, 84/14/0180, und vom 19. Jänner 1988, 85/14/0124). Zur Anwendung der Begünstigung für Erschwerniszulagen kommt es darauf an, ob bestimmten Arbeiten der Charakter außerordentlicher Erschwernis zugeordnet werden kann vergleiche , z.B. das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 1994, 91/14/0057). Von Arbeiten unter außerordentlicher Erschwernis kann dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind vergleiche , z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1985, 84/14/0180, und vom 19. Jänner 1988, 85/14/0124).

In der Beschwerde wird zu den Erschwerniszulagen in der Hauptsache vorgebracht, die Mitarbeiter der "streitverfangenen Beschäftigungsgruppen" seien insofern erschwerten Arbeitsbedingungen ausgesetzt, als bei ihnen auf den Anwesenheitsbereitschaftsdienst jeweils weniger als die Hälfte der täglichen Arbeitszeit entfalle, sodass die tatsächliche ("aktive") Kontrolltätigkeit bei den "streitverfangenen Mitarbeitergruppen" - anders als beim "typischen Arbeitsbild" von Wachorganen im Bewachungsgewerbe - mehr als die Hälfte der täglichen Arbeitszeit ausmache.

Mit diesem Vorbringen wird aber nicht aufgezeigt, dass die "aktive Kontrolltätigkeit" selbst mit außerordentlichen Schwierigkeitsgraden verbunden oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen gewesen wäre. Darauf, dass allein die "aktive Kontrolltätigkeit" gegenüber den Zeiten des Anwesenheitsbereitschaftsdienstes überwogen hat, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an.

Zur Gefahrenzulage macht die Beschwerdeführerin - wie im Verwaltungsverfahren - geltend, die typische Berufsgefahr der Mitarbeiter der Verkehrsüberwachung bestehe darin, dass sie zur Kontrolle der abgestellten Kraftfahrzeuge laufend die Fahrbahn betreten müssten, ohne "dem Straßenverkehr diejenige Aufmerksamkeit widmen zu können, die man diesem gemeinhin beim Betreten einer Fahrbahn widmet". Die Verkehrsüberwachungsorgane seien daher einer Beschädigung ihrer körperlichen Integrität durch am Verkehr teilnehmende Kraftfahrzeuge ausgesetzt, die wegen der beschriebenen berufsbedingten "Konzentrationsablenkung" durch die zu kontrollierenden Parkberechtigungen als typische Berufsgefahr zu qualifizieren sei.

Wenn die Beschwerde auch die Feststellung der belangten Behörde als unzutreffend rügt, wonach die Mehrzahl der Parkplätze so angelegt sei, dass die Kontrolle der Fahrzeuge ein Betreten der Fahrbahn nicht erforderlich mache, macht sie damit noch keinen wesentlichen Verfahrensmangel deutlich. Dass bei Überwachung des - ruhenden - Verkehrs (im Ortsgebiet) wegen einer berufsbedingten "Konzentrationsablenkung" durch die zu kontrollierenden

Parkberechtigungen über die "Allgemeingefahr" hinaus Umstände vorlägen, die "zwangsläufig" eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich brächten, entspricht weder der Lebenserfahrung noch macht dies die Beschwerde einsichtig.

Gefahrenzulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 liegen weiters nur vor, wenn die Arbeiten tatsächlich überwiegend unter den erschwerten Umständen stattfinden. Der Arbeitnehmer muss somit - während der gesamten Arbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum im Sinne des § 77 EStG 1988 - überwiegend unter Gefährdungsumständen tätig sein (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0322). Gefahrenzulagen im Sinne des Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 liegen weiters nur vor, wenn die Arbeiten tatsächlich überwiegend unter den erschwerten Umständen stattfinden. Der Arbeitnehmer muss somit - während der gesamten Arbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum im Sinne des Paragraph 77, EStG 1988 - überwiegend unter Gefährdungsumständen tätig sein vergleiche , nochmals das hg. Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0322).

Den vorgebrachten Gefahren im Zusammenhang mit den von den Mitarbeitern des Flughafensicherheitsdienstes vorzunehmenden "Leibesvisitationen der Personen und händisches Durchsuchen der Gepäckstücke" ist die belangte Behörde entgegen der Darstellung in der Beschwerde nicht nur damit entgegen getreten, dass "diese Gefährdungen deshalb nicht bestehen würden, weil die Gepäcks- und Personenkontrollen grundsätzlich durch dafür vorgesehene Einrichtungen, namentlich Metallsuch- und Röntgengeräte, erfolgen würden und die Flugpassagiere am Körper getragene Gegenstände selbst vorlegen oder aufgefordert werden würden, bestimmte Kleidungsstücke abzulegen". Die belangte Behörde hat vielmehr auch auf ein "taktisches Zusammenwirken" mit den staatlichen Sicherheitsorganen und eine fehlende Eigenverantwortung der Mitarbeiter bei der Passagier- und Gepäckskontrolle hingewiesen. Eine Tätigkeit überwiegend unter zwangsläufigen Gefährdungsumständen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 ist damit ebenfalls insgesamt keineswegs evident, mögen auch besondere Fälle vorkommen, in denen "nach dem äußeren Erscheinungsbild der Passagiere ansteckende Krankheiten zu vermuten sind oder diese sonstige abstoßende Merkmale, etwa verschwitzte und/oder schmutzige Kleidung bzw Gepäckstücke, aufweisen". Den vorgebrachten Gefahren im Zusammenhang mit den von den Mitarbeitern des Flughafensicherheitsdienstes vorzunehmenden "Leibesvisitationen der Personen und händisches Durchsuchen der Gepäckstücke" ist die belangte Behörde entgegen der Darstellung in der Beschwerde nicht nur damit entgegen getreten, dass "diese Gefährdungen deshalb nicht bestehen würden, weil die Gepäcks- und Personenkontrollen grundsätzlich durch dafür vorgesehene Einrichtungen, namentlich Metallsuch- und Röntgengeräte, erfolgen würden und die Flugpassagiere am Körper getragene Gegenstände selbst vorlegen oder aufgefordert werden würden, bestimmte Kleidungsstücke abzulegen". Die belangte Behörde hat vielmehr auch auf ein "taktisches Zusammenwirken" mit den staatlichen Sicherheitsorganen und eine fehlende Eigenverantwortung der Mitarbeiter bei der Passagier- und Gepäckskontrolle hingewiesen. Eine Tätigkeit überwiegend unter zwangsläufigen Gefährdungsumständen im Sinne des Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 ist damit ebenfalls insgesamt keineswegs evident, mögen auch besondere Fälle vorkommen, in denen "nach dem äußeren Erscheinungsbild der Passagiere ansteckende Krankheiten zu vermuten sind oder diese sonstige abstoßende Merkmale, etwa verschwitzte und/oder schmutzige Kleidung bzw Gepäckstücke, aufweisen".

Zur Verfahrensrüge, die Beschwerdeführerin habe in der "Äußerung vom 28. März 2006 (vgl Seite 10 unten)" die zeugenschaftliche Vernehmung ihres Betriebsleiters gemäß § 183 Abs. 1 BAO beantragt, ohne dass sich die belangte Behörde damit auseinandergesetzt habe, ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass der genannte Beweisantrag "zum Beweis des gesamten, die Subsumtion der streitverfangenen Gefahrenzulagen unter § 68 EStG betreffenden Vorbringens" gestellt wurde und damit schon wegen fehlender Angabe eines bestimmten Beweisthemas im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO unbeachtlich war. Zur Verfahrensrüge, die Beschwerdeführerin habe in der "Äußerung vom 28. März 2006 vergleiche , Seite 10 unten)" die zeugenschaftliche Vernehmung ihres Betriebsleiters gemäß Paragraph 183, Absatz eins, BAO beantragt, ohne dass sich die belangte Behörde damit auseinandergesetzt habe, ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass der genannte Beweisantrag "zum Beweis des gesamten, die Subsumtion der streitverfangenen Gefahrenzulagen unter Paragraph 68, EStG betreffenden Vorbringens" gestellt wurde und damit schon wegen fehlender Angabe eines bestimmten Beweisthemas im Sinne des Paragraph 183, Absatz 3, BAO unbeachtlich war.

In der Beschwerde wird (anders als noch im Verwaltungsverfahren) nicht mehr bestritten, dass die Mautaufsichtsorgane längerfristig jeweils auf einem ganz konkret vorgegebenen Autobahn- und Schnellstraßenverkehrsnetz der Stützpunkte "West", "Mitte" und "Süd" ihren Dienst versehen haben (das diesen drei

Einsatzgebieten jeweils zugeordnete Straßennetz sei in der Beilage zum angefochtenen Bescheid auch zutreffend zur Darstellung gebracht worden). Auch wenn jedes der drei Einsatzgebiete laut Beschwerde rund 200 km umfasst haben sollte und die einzelnen Routenplanungen für die Mautaufsichtsorgane in den einzelnen Einsatzgebieten nicht immer vorhersehbar gewesen seien, ändert dies nichts daran, dass im Wesentlichen eine regelmäßige Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich vorlag, sodass die belangte Behörde zu Recht im Rahmen der gebotenen, in den Beschwerdeausführungen auch nicht hinreichend beachteten, typisierenden Betrachtungsweise das Entstehen eines Verpflegungsmehraufwandes verneinen konnte (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 26. Juni 2002, 99/13/0001, VwSlg 7728/F, vom 7. Oktober 2003, 2000/15/0151, und vom 29. Oktober 2003, 2003/13/0033, jeweils mwN). Die belangte Behörde hat damit zutreffend das Vorliegen von Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 verneint (vgl. dazu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2006/15/0038, 0039). In der Beschwerde wird (anders als noch im Verwaltungsverfahren) nicht mehr bestritten, dass die Mautaufsichtsorgane längerfristig jeweils auf einem ganz konkret vorgegebenen Autobahn- und Schnellstraßenverkehrsnetz der Stützpunkte "West", "Mitte" und "Süd" ihren Dienst versehen haben (das diesen drei Einsatzgebieten jeweils zugeordnete Straßennetz sei in der Beilage zum angefochtenen Bescheid auch zutreffend zur Darstellung gebracht worden). Auch wenn jedes der drei Einsatzgebiete laut Beschwerde rund 200 km umfasst haben sollte und die einzelnen Routenplanungen für die Mautaufsichtsorgane in den einzelnen Einsatzgebieten nicht immer vorhersehbar gewesen seien, ändert dies nichts daran, dass im Wesentlichen eine regelmäßige Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich vorlag, sodass die belangte Behörde zu Recht im Rahmen der gebotenen, in den Beschwerdeausführungen auch nicht hinreichend beachteten, typisierenden Betrachtungsweise das Entstehen eines Verpflegungsmehraufwandes verneinen konnte vergleiche , z.B. die hg. Erkenntnisse vom 26. Juni 2002, 99/13/0001, VwSlg 7728/F, vom 7. Oktober 2003, 2000/15/0151, und vom 29. Oktober 2003, 2003/13/0033, jeweils mwN). Die belangte Behörde hat damit zutreffend das Vorliegen von Dienstreisen im Sinne des Paragraph 26, Ziffer 4, erster Teilstrich EStG 1988 verneint vergleiche , dazu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2006/15/0038, 0039).

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Wien, am 28. September 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2007130138.X00

Im RIS seit

25.10.2011

Zuletzt aktualisiert am

31.01.2012

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at