

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Binder in der Beschwerdesache der BF, geb. am 19XX, whft. in WS, über die Beschwerde vom 4.4.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA (als belangte Behörde) vom 15.3.2016, betreffend Einkommensteuer 2015, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahren:

Streitgegenständlich ist der zur StNr. 12 ergangene Einkommensteuerbescheid 2015 des bezeichneten Finanzamtes.

Im Zuge der Veranlagung der im genannten Veranlagungsjahr neben (einkommensteuerpflichtigen) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 leg. cit. (iHv. € 0,00) beziehenden Beschwerdeführerin (Bf.) zur (Jahres-)Einkommensteuer, behandelte das Finanzamt die im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit an die Bf. im Lohnzahlungszeitraum 2015 (Jänner bis Dezember) zur Auszahlung gelangte Gefahrenzulage als steuerfreie, die (ebenfalls ausbezahlte) Erschwerniszulage [Vergütung nach § 112 Gehaltsgesetz 1956 (GehG)] hingegen als steuerpflichtige Bezüge (Bescheid vom 15.3.2016).

Mit Beschwerde vom 4.4.2016 ersuchte die Bf. um nachträgliche Bearbeitung der von ihr im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2015 eingebrachten, vom Finanzamt bisher nicht genügend gewürdigten Beilage betreffend die Korrektur von zu Unrecht besteuerten Zulagen und gegebenenfalls um Korrektur des genannten Einkommensteuerbescheides.

Nach Durchführung ergänzender Erhebungen (Einholung einer Stellungnahme des für die Lohnsteuer der Bf. zuständigen Betriebsfinanzamtes iSd § 21 Abs. 3 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010, sowie einer Stellungnahme der Bf. samt einer Arbeitsplatzbeschreibung für 2015) wies das bezeichnete (Wohnsitz-)Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.1.2017 (§ 262 BAO) die Beschwerde als unbegründet ab. Auf die dazu erteilte Bescheidbegründung wird verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 13.4.2017 beantragte die Bf. die Steuerfreistellung der Erschwerniszulage und die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung (§ 264 BAO). Begründend führte sie aus, die Erschwerniszulage (Vergütung nach § 112 GehG) sei, wie bereits in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 beantragt, steuerfrei zu belassen, da es sich dem wirtschaftlichen Gehalt nach (dabei) um eine Gefahrenzulage handle (siehe dazu § 21 BAO). Die Gefahr bestehe in der Tatsache einer erhöhten Infektionsgefahr durch Patientenproben (z. B. Stuhl, Blut, Sputum, Harn etc.), welche primär das gesamte Erregerpotenzial enthalten könnten. Dieser Gefahr sei die Bf. in ihrer Tätigkeit überwiegend ausgesetzt. Im Übrigen werde auf die bereits in der verfahrensgegenständlichen Angelegenheit bisher abgegebenen Stellungnahmen verwiesen.

Das Finanzamt legte am 8.3.2017 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor.

Festgestellter Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist im Ausmaß von 20 Wochenstunden als Biomedizinische Analytikerin seit 1.1.2007 im Rahmen einer (unbefristeten) Arbeitskräfteüberlassung durch die A GmbH (AS) in der AB GmbH tätig.

Die (dort von der Bf. ausgeübte) Tätigkeit biomedizinischer Analytikerinnen umfasst die eigenverantwortliche Ausführung von Labormethoden, die im Rahmen des medizinischen Untersuchungs-, Behandlungs- und Forschungsbetriebes notwendig sind. Sie sind eigenverantwortlich für die fachgerechte Durchführung aller Analyseprozesse im Rahmen der Routine- und Forschungstätigkeit im Bereich der Diagnostik, Funktionsdiagnostik und Analytik. Der Tätigkeitsbereich geht über die Durchführung von angeforderten Laboruntersuchungen hinaus. Er umfasst unter anderem auch das Qualitätsmanagement in ihrem Bereich, die Dokumentation, Statistik, das Gerätemanagement und die Labororganisation.

Der Arbeitsplatz der Bf. ist als potenziell infektiös zu erachten. Sie war mit einem zeitlichen Umfang von deutlich mehr als 50 % im Jahr 2015 mit den näher in der Arbeitsplatzbeschreibung geschilderten Tätigkeiten befasst. Auf die detaillierten Angaben in der (vorliegenden) Arbeitsplatzbeschreibung für 2015 wird verwiesen.

Die Tätigkeit der Bf. stellt im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen innerhalb ihrer Berufssparte keine außerordentliche Erschwernis dar.

Die Bf. erhielt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum, basierend auf geltenden kollektivvertraglichen Regelungen, für 11 von 12 Monaten von ihrem Arbeitgeber eine steuerfreie Gefahrenzulage iHv. insgesamt € 272,03 [2mal a € 38,22 (für Jänner und Februar); 1mal € 38,91 (für März), und 8mal a € 19,46 (für die übrigen Kalendermonate); Beträge jeweils brutto] ausbezahlt. Aus dem vom genannten Arbeitgeber geführten Lohnkonto für 2015 ist ersichtlich, dass die Bf. darüber hinaus, auf Basis des § 112 GehG, noch eine vom Arbeitgeber als steuerpflichtig abgerechnete Erschwerniszulage von insgesamt € 1.223,70 [2mal a € 134,10 (für Jänner/Februar); 1mal € 136,50 (für März), und 9mal a € 91,00 (für die übrigen Kalendermonate); Beträge jeweils brutto] bezogen hat.

Diese Zulagenabrechnung durch den Arbeitgeber erfolgte entsprechend einer zu einer von der AS zur steuerlich (begünstigten) Behandlung der an ihre Arbeitnehmer ausbezahlten Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sachverhaltsbezogenen Anfrage erteilten Auskunft des zuständigen Betriebsfinanzamtes (vgl. § 90 EStG 1988).

Beweiswürdigung:

Die Feststellungen hinsichtlich der ausgeübten Tätigkeit sind der von der AB GmbH am 25.8.2016 erstellten Arbeitsplatzbeschreibung für die Bf. für das Jahr 2015 entnommen.

Die 2015 an die Bf. ausbezahlten (SEG-)Zulagen ergeben sich aus dem (vom Betriebsfinanzamt an das bezeichnete Wohnsitzfinanzamt übermittelten) Lohnkonto.

Zur Klärung der Problematik der Gewährung einer steuerfreien Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage ihrer Dienstnehmer richtete die AS am 22.12.2014 ein Auskunftersuchen an das (für den Lohnsteuerabzug zuständige) Betriebsfinanzamt. Gegenstand dieser Anfrage gemäß § 90 EStG 1988 war die steuerlich begünstigte Behandlung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage (SEG) iSd § 68 EStG 1988. Um eine rechtlich richtige Beurteilung der ausbezahlten Zulagen vornehmen zu können, wurde vom ersuchten Finanzamt ein Lokalaugenschein vor Ort der Wiener Niederlassung mit anschließender Gesprächsrunde durchgeführt. Aufgrund der Tätigkeiten und Tätigkeitsbeschreibungen wurde folgende steuerliche Behandlung der Zulagen festgelegt: Die Gefahrenzulage sei unter der Voraussetzung einer im Lohnzahlungszeitraum überwiegenden (zu mehr als 50 %) Erbringung von Tätigkeiten, die die Gesundheit, die körperliche Sicherheit oder das Leben der Arbeitnehmer gefährden, unter die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu subsumieren. Die den Mitarbeitern ebenfalls gewährte Erschwerniszulage hingegen erfülle nicht die gesetzlichen Kriterien für eine Steuerfreiheit gemäß § 68 EStG 1988. Ebenso sei auch eine Subsumierung der Schmutzzulage unter die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 nur für in der Pathologie beschäftigte Dienstnehmer möglich.

Seitens der Bf. wurde im Hinblick auf die außerordentliche Erschwernis ihrer Tätigkeit weder bekanntgegeben, noch nachgewiesen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann bzw. in welchem Umfang diese geleistet worden seien.

Ebenso wurde von der Bf. der in der eingeholten Stellungnahme des Betriebsfinanzamtes enthaltene Darstellung der von der bei ihrem Arbeitgeber für die steuerliche Abrechnung

der SEG-Zulagen endverantwortlichen Person, bei der gewährten Erschwerniszulage handle es sich – entgegen der Behauptung der Bf. – jedenfalls nicht um eine (weitere) Gefahrenzulage, nicht inhaltlich entgegengetreten bzw. ein weiteres Vorbringen dazu nicht erstattet.

Rechtslage:

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 monatlich steuerfrei.

Soweit Zulagen und Zuschläge durch die Abs. 1 und 2 nicht erfasst werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern (Abs. 3 leg. cit.).

Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,*
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder*
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.*

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

- 1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,*
- 2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,*
- 3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,*
- 4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,*
- 5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,*
- 6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen des Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,*
- 7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden (Abs. 5 leg. cit.).*

Rechtliche Erwägungen:

Strittig ist, ob die der Bf. gewährte Erschwerniszulage 2015 (Vergütung nach § 112 GehG) unter die Steuerbegünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu subsumieren ist oder nicht.

Es ist der Bf. insoweit zuzustimmen, dass das Arbeiten mit potenziell infektiösen Materialien eine Gefährdung der Gesundheit bzw. des Lebens mit sich bringt (vgl. etwa UFS 18.4.2011, RV/1685-W/04). Für diesen gesundheitsgefährdenden Aspekt ihrer Tätigkeit erhält sie eine (vom Arbeitgeber steuerfrei belassene) Gefahrenzulage, die diese typische Berufsgefahr entsprechend abgilt (vgl. etwa VwGH 19.3.1985, 84/14/0180). Dabei wurde dem in diesem Zusammenhang geltenden Grundsatz, dass derartige während eines (jährlichen) Urlaubs ausbezahlte Zulagen steuerpflichtig zu belassen sind, insofern Rechnung getragen, als (aus Vereinfachungsgründen) vom angefochtenen Bescheid die Steuerfreiheit gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 für elf von zwölf Kalendermonaten gewährt wurde (vgl. dazu etwa *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar § 68 Tz 11).

Darüber hinausgehend beantragt die Bf. eine Steuerfreistellung der Erschwerniszulage, da es sich bei dieser dem wirtschaftlichen Gehalt nach um eine (weitere) Gefahrenzulage handle.

Grundsätzlich ist eine Erschwerniszulage nur dann steuerlich begünstigt, wenn mit der Tätigkeit im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis verbunden ist. Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden (vgl. BFG 13.7.2017, RV/1101072/2015). Von Arbeiten unter „außerordentlicher Erschwernis“ kann nur dann gesprochen werden, wenn sich die Arbeiten entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen, unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen oder besonders dringlich sind (vgl. VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138; VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066; *Jakom/Lenneis* EStG, 2015, § 68 Rz 7).

Nach der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung und den Feststellungen des Betriebsfinanzamtes liegt eine solche außerordentliche Erschwernis der Tätigkeit der Bf. nicht vor.

Das Erfordernis des Überwiegens der begünstigten Tätigkeiten ist in Bezug auf die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses insgesamt zu erbringende Arbeitsleistung zu beurteilen. Ob eine außerordentliche Erschwernis vorliegt, ist daher nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Erschwernis verbunden ist. Vielmehr ist, bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes, zu prüfen, ob sie überwiegend unter solchen Umständen erfolgen (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322, betreffend Gefahrenzulage, mwN). Es müssen demnach in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die mit einer außerordentlichen Erschwernis verbunden sind, überwiegen. Dafür wiederum ist – wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat – der Nachweis erforderlich, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann diese

geleistet wurden (vgl. BFG 13.7.2017, RV/1101072/2015, mit der dort angeführten Judikatur, so z. B. VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138).

Einen solchen Nachweis hat die Bf. im Rahmen ihres bisherigen Vorbringens, zuletzt im Vorlageantrag vom 9.2.2017, wenn darin lediglich das bereits durch die (steuerfreie) Gefahrenzulage abgegoltene berufstypische Gesundheitsrisiko ins Treffen geführt wurde, aber nicht erbracht.

Anhaltspunkte dafür, dass durch die vom Arbeitgeber als Erschwerniszulage bezeichnete, von der auszahlenden Stelle (lohn-)steuerpflichtig belassene SEG-Zulage der Bf. eine nicht bereits ohnehin von der ebenfalls gewährten (steuerfreien) Gefahrenzulage berücksichtigte (zusätzliche) Gefährdungskomponente abgegolten wurde (vgl. zur Bedeutung der Bezeichnung von SEG-Zulagen etwa *Fellner*, aaO Tz 10), lassen sich der Aktenlage nicht entnehmen und hat Derartiges, etwa durch die Benennung weiterer, nicht bereits entsprechend abgegoltenen berufstypischer Gefahrensituationen, auch die Bf. nicht vorgebracht.

Unterlässt es aber der Abgabepflichtige, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus (eigene) Ermittlungen anzustellen (vgl. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052, mwN). Vielmehr hat der Abgabepflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207; VwGH 28.10.2004, 2000/15/0054, mwN).

Hinsichtlich der genannten Erschwerniszulage sind daher im gegenständlichen Fall die im § 68 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerfreiheit als nicht gegeben anzusehen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die (ordentliche) Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die Frage, ob die in Rede stehende Erschwerniszulage der begünstigten Besteuerung gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 unterliegt, auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt wurde und eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt wurde, ist eine (ordentliche) Revision demnach nicht zulässig.

Linz, am 16. Mai 2018