

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch B O S Bilanz- Organisations- und Steuerservice GmbH, Graben 29 A, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 27. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Juli 2021 betreffend Haftung für Lohnsteuer 2016 bis 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer ist Allgemeinmediziner und betreibt eine sogenannte „Landarztpraxis“. Im Zuge einer Gemeinsamen Prüfung Lohnabgaben und Beiträge (GPLB) der Jahre 2016 bis 2019 wurde die Lohnsteuerfreiheit der ausbezahlten Gefahrenzulagen überprüft und dazu festgehalten, die Steuerfreiheit dieser Zulage setze voraus, dass der Behörde nachgewiesen werde, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet worden seien. Dieser Nachweis hätte nicht erbracht werden können, weshalb die Lohnsteuer für die in der Praxis tätigen Ordinationshilfen steuerfrei gewährten Gefahrenzulagen für den gesamten Prüfzeitraum nachzuverrechnen sei. Der Beschwerdeführer wäre als Dienstgeber verpflichtet gewesen, eine Dokumentation für die Inanspruchnahme des § 68 EStG 1988 zu führen und diese auch ausreichend zu begründen. Zeugenaussagen, nachträglich beigebrachte eidesstattliche Erklärungen und dergleichen würden als Nachweis nicht ausreichen.

Mit den nunmehr angefochtenen Haftungsbescheiden vom 07.07.2021 wurden die sich aus den Feststellungen der GPLB ergebenden Lohnsteuernachforderungen für die beiden Ordinationshilfen, Frau ***AN1*** und Frau ***AN2***, festgesetzt. Eine Lohnsteuernachforderung für die übrigen Bediensteten unterblieb, weil auch eine Nachversteuerung der steuerfrei ausbezahlten Gefahrenzulage zu keiner Lohnsteuernachforderung führte.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wandte sich die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers gegen die Aberkennung der Steuerfreiheit der ausbezahlten Gefahrenzulagen unter Verweis auf die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes vom 04.11.2015, RV/3100091/2011, und vom 29.01.2019, RV/310035/2017, mit der Begründung, für eine Dienstnehmerin, die ausschließlich in einem Bereich oder einer Funktionseinheit tätig sei, in der sie zwangsläufig einer permanenten möglichen Gefährdung ausgesetzt sei, speziell einem möglichen Kontakt mit infektiösem Material, sei die Steuerfreiheit der Zulage als gegeben anzusehen. Allein das Bestehen einer möglichen Gefahr des „In-Kontakt-Kommens“ reiche schon aus, die Steuerfreiheit der Zulage zu rechtfertigen. Das BFG gehe in seiner Entscheidung davon aus, dass insbesondere in kleinen Arztpraxen, in welchen eine strikte Aufteilung der Aufgaben nicht möglich sei, Ordinationshilfen, die in ständigem Patientenkontakt stehen, laufend mit (möglicherweise) infektiösem Material auch tatsächlich in Kontakt kommen könnten.

Somit bestehe zu allen Zeiten, in welchen Patienten behandelt würden, eine entsprechende Gefahr und es komme nicht darauf an, ob sich diese Gefahr auch tatsächlich in einer konkreten unmittelbaren Gefährdungssituation manifestiere. Stünden Beschäftigte in Arztpraxen während des überwiegenden Teiles ihrer gesamten Arbeitszeit in direktem Kontakt mit den Patienten, so seien Zeiten, in welchen Telefonate geführt oder sonstige notwendige Verwaltungstätigkeiten erledigt würden, für die Prüfung des Überwiegens nicht zu berücksichtigen.

Schon allein aufgrund der offiziellen Öffnungszeiten der Ordination (über 30 Stunden wöchentlich) stünden die Mitarbeiter der Arztpraxis zu mehr als 50% ihrer tatsächlichen Arbeitszeit in direktem Patientenkontakt. Zudem entspreche es der allgemeinen Erfahrung, dass sich die Patientenbetreuung regelmäßig nicht auf diese Öffnungszeiten beschränke, weil die Ordination solange offengehalten werde, bis alle wartenden Personen behandelt worden seien.

Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.08.2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und in der Begründung nach Wiedergabe der gesetzlichen Grundlagen unter Verweis auf die einschlägige Literatur und die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ausgeführt, die in der Bescheidbeschwerde zitierten Entscheidungen des BFG basierten auf

Sachverhalten, in welchem (im Gegensatz zum verfahrensgegenständlichen Vorbringen, demzufolge die Begünstigung pauschal und undifferenziert für sechs Bedienstete eingefordert werde) eine konkrete Person aus dem Kreis der Arbeitnehmerinnen tatsächlich unstrittig in Ausübung ihrer Tätigkeit mit Blut, Serum, Harn, Stuhl oder anderem infektiösem Material in Berührung gekommen sei und die jeweiligen Umstände im konkreten Betrieb auch ohne detaillierte Arbeitsaufzeichnungen den Schluss nahelegten, dass deren berufliche Aufgaben überwiegend unter Gefährdungsumständen zu erfüllen gewesen seien.

Die neueste Judikatur zu diesem Thema (BFG vom 25.05.2021, RV/2100790/2019) bestätige das Erfordernis von entsprechenden Arbeitsaufzeichnungen - auch und gerade im medizinischem Bereich - und lasse die in der Beschwerde genannten älteren Erkenntnisse als Einzelentscheidungen ohne allgemeine Relevanz erscheinen.

Unter Wiedergabe von in Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs getroffenen Aussagen vertrat die belangte Behörde die Ansicht, die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht seien nicht gehalten, von sich aus eigene Ermittlungen anzustellen, wenn es der Abgabepflichtige unterlasse, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen. Vielmehr habe der Abgabepflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehme bzw. nehmen wolle, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könne.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wandte die steuerliche Vertretung ein, die belangte Behörde zitiere in ihrer Beschwerdevorentscheidung ausschließlich die allgemeinen Bestimmungen, auf die sich die Rechtsprechung für die Gewährung von steuerfreien SEG Zulagen bezogen habe und berücksichtige in keinerlei Hinsicht die Sondersituation, die sich für die Mitarbeiter in ärztlichen Landpraxen ergebe. In der bereits zitierten BFG-Entscheidung vom 29.01.2019, RV/3100435/2017, habe das BFG unter Punkt 7. festgestellt, dass die Steuerbefreiung für Gefahrenzulagen zur Voraussetzung habe, dass die zu leistenden Arbeiten - worunter nur die vom Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses insgesamt zu erbringende Arbeitsleistung verstanden werden könne - überwiegend unter Umständen ausgeführt würden, die zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich brächten. Die Frage der außerordentlichen Gefährdung sei also nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Gefährdung verbunden sei. Es sei vielmehr bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes zu prüfen, ob sie überwiegend eine solche Gefahrenlage bewirken würden.

Hätte der Prüfer eine Befragung der in Frage stehenden Dienstnehmerinnen durchgeführt, wäre hervorgekommen, dass diese laufend mit Arbeiten beschäftigt gewesen seien, bei denen sie mit Patienten in Kontakt gekommen seien und daher eine Gefährdungslage sehr wohl

vorgelegen habe. Der Prüfer habe seine Argumentation für die Nachbemessung ausschließlich darauf zurückgeführt, dass keine Aufzeichnungen hinsichtlich des zeitlichen Ausmaßes der Gefährdung vorgelegen hätten. Dies sei jedoch im Sinne der Rechtsprechung aus vorangeführten Gründen nicht Voraussetzung für die Zuerkennung einer Gefahrenzulage.

Das von der belangten Behörde zitierte Erkenntnis des BFG vom 25.05.2021 habe die Zuerkennung einer SEG Zulage einer biomedizinischen Analytikerin in einem Labor betroffen, und sei mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Es könne auch nicht entscheidend sein, ob es sich um eine einzelne Mitarbeiterin oder um mehrere Mitarbeiter in einer ländlichen Arztpraxis handle.

Die belangte Behörde legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde zur Entscheidung vor und verwies im Vorlagebericht auf die Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidung, gegen welche im Vorlageantrag nichts Stichhaltiges eingewendet worden sei. Betreffend die vom Beschwerdeführer steuerfrei ausbezahlte Gefahrenzulage im Sinne des § 68 EStG seien keine Aufzeichnungen über deren betragsmäßige Ermittlung sowie über das zeitliche Ausmaß und die Art der mit einer Gefährdung verbundenen Tätigkeiten vorgelegt worden.

Aufgrund einer Anfrage des Bundesfinanzgerichtes übermittelte die Ärztekammer für Niederösterreich die 2017 und 2019 abgeschlossenen Kollektivverträge für die nicht-ärztlichen Angestellten von niedergelassenen Ärztinnen und Ärzten in NÖ (ausgenommen ZahnärztInnen). Im Begleitschreiben wurde festgehalten, dass es für das Jahr 2016 keinen Kollektivvertrag gebe, der erste Abschluss sei per 01.04.2017 erfolgt, und in der Folge sei per 01.01.2019 ein weiterer Kollektivvertrag abgeschlossen worden. Die Kollektivverträge für die Jahre 2020 und 2021 fänden sich auf der Homepage unter <https://www.arztnoe.at/fuer-aerzte/niedergelassene-aerzte/der-arzt-als-dienstgeber/kollektivvertrag>.

Mit Beschluss vom 12.10.2021 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, folgende Unterlagen vorzulegen:

1. Arbeitsvertrag mit Frau ***AN1***
2. Arbeitsvertrag mit Frau ***AN2***
3. Unterlagen über die Berechnung der Höhe der monatlich ausgezahlten Gefahrenzulagen

Da diese Unterlagen von der belangten Behörde nicht vorgelegt worden seien, nach Ansicht des erkennenden Gerichtes aber wesentlich für die rechtliche Beurteilung der von der GPLB getroffenen Feststellungen seien, sei dem Beschwerdeführer die Nachreichung dieser Unterlagen aufzutragen gewesen.

Im Hinblick darauf, dass nur jenen die beiden oben angeführten Arbeitnehmerinnen betreffenden Feststellungen steuerliche Auswirkungen zukämen, erscheine es auch nur erforderlich, die Unterlagen zu diesen beiden Arbeitnehmerinnen anzufordern.

Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers übermittelte in der Folge die Berechnung der Gefahrenzulage und die Lohnkonten der beiden Dienstnehmerinnen für den gesamten Prüfungszeitraum 2016 bis 2019.

Ergänzend wurde zu den beiden Arbeitnehmerinnen angemerkt:

- Frau ***AN1*** sei seit der Gründung der Arztordination am 01.04.1988 bis zu ihrem Ausscheiden am 31.08.2019 als medizinische Ordinationshilfe tätig gewesen. Ihr Arbeitsgebiet habe als diplomierte Krankenschwester die umfassende medizinische Versorgung der Ordination des Beschwerdeführers abgedeckt. In diesem Rahmen sei sie mit Blut, Verbandsresten, Wundbehandlungen und mit gefährlichen Stoffen in Kontakt gekommen, weshalb ihr entsprechend der Bestimmung des Kollektivvertrags eine Gefahrenzulage in Höhe von 110,00 Euro bei Vollzeitbeschäftigung zugestanden worden sei. Die Berechnung der Zulagen sei aus den beiliegenden Unterlagen ersichtlich.
- Frau ***AN2*** hätte die Nachfolge von Frau ***AN1*** übernehmen sollen und habe mit 02.09.2019 ihren Dienst in der Ordination des Beschwerdeführers angetreten. Allerdings sei dieses Dienstverhältnis nach einer vereinbarten Probezeit von vier Monaten per 31.12.2019 wieder aufgelöst worden. Die Berechnung der diesbezüglichen Gefahrenzulage sei aus der Beilage ersichtlich.
- Für beide Dienstnehmerinnen lägen keine Arbeitsverträge vor.

Es werde angemerkt, dass beide Damen mehr als 95% ihrer Arbeitszeit mit der medizinischen Versorgung der Patienten befasst gewesen seien. Die Verwaltungssagenden seien von zwei weiteren Mitarbeiterinnen abgedeckt worden.

Die beiden Arbeitnehmerinnen bestätigten im Rahmen ihrer Zeugenaussagen die Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers und sagten übereinstimmend aus, sie seien als diplomierte Krankenschwester in der Ordination des Beschwerdeführers und nicht am Schalter tätig gewesen. Für diese Tätigkeit habe es eigene Ordinationsgehilfinnen gegeben. Ihre Tätigkeit habe darin bestanden, Verbände anzulegen und zu wechseln, die Erstversorgung von Verletzungen vorzunehmen, Blutabnahmen und EKGs durchzuführen, Blutdruck zu messen, Infusionen und Injektionen zu verabreichen, somit alles, was in den Bereich einer diplomierten Krankenschwester falle (in Absprache mit dem Beschwerdeführer), zu erledigen. Sie seien jeweils die einzige diplomierte Krankenschwester in der Ordination gewesen.

Frau ***AN1*** führte ergänzend aus, die Ordination sei mit einer Notfallambulanz vergleichbar, es habe die unterschiedlichsten Fälle, wie beispielsweise Schlangenbisse (wobei die Schlange mitgebracht worden sei), Hepatitis- und HIV-Fälle gegeben.

Die belangte Behörde erklärte mit Schreiben vom 24.11.2021, die vom Bundesfinanzgericht übermittelten Unterlagen über die ergänzenden Beweisaufnahmen würden zur Kenntnis genommen, inhaltlich würden diese an der in der Beschwerdeentscheidung dargelegten Sichtweise der Abgabenbehörde nichts ändern, weil nach wie vor keine Aufzeichnungen darüber vorlägen, wann, in welcher Häufigkeit und auf Grund welcher Umstände eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder der körperlicher Sicherheit der Arbeitnehmerinnen bei der Erfüllung der beruflichen Aufgaben aufgetreten sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Allgemeinmediziner und führt seit 1988 in ***1*** eine Kassenarztpraxis, die offiziell 30 Stunden in der Woche geöffnet hat, in der aber in der Regel wesentlich länger Patienten behandelt werden. Er beschäftigte seit Eröffnung der Ordination bis 31.08.2019 neben weiteren Assistentinnen Frau ***AN1***, eine diplomierte Krankenschwester, und ab September 2019 Frau ***AN2***, die ebenfalls über eine Krankenschwesternausbildung verfügt. Diese beiden Damen waren als jeweils einzige diplomierte Krankenschwester in der Ordination in Absprache mit dem Beschwerdeführer für die Erstversorgung von Verletzungen und offenen Wunden, für das Wechseln von Verbänden, für die Durchführung von Blutabnahmen und EKGs, für die Verabreichung von Injektionen und Infusionen, für das Blutdruckmessen (kurz gesagt für alles, was in den Bereich einer diplomierten Krankenschwester fällt) zuständig. Sie kamen dabei mit Blut, Verbandsresten und gefährlichen Stoffen in Kontakt. Sie waren nicht für die An- und Abmeldung und den sonstigen Organisationsbereich zuständig.

Es wurden keine Aufzeichnungen über die einzelnen Krankenversorgungstätigkeiten geführt.

Der Beschwerdeführer zahlte allen in der Ordination tätigen Assistentinnen Gefahrenzulagen, die er steuerfrei beließ.

AN1 erhielt entsprechend ihrer Wochenarbeitszeit im Jahr 2016 eine Gefahrenzulage in Höhe von monatlich 110 Euro, im Jänner 2017 von 110 Euro, im restlichen Jahr 2017 von 71,45 Euro, 2018 von 71,45 Euro und in den Monaten Jänner bis August 2019 von jeweils 66 Euro monatlich. Die Gefahrenzulage wurde bei ganzjähriger Tätigkeit nur elfmal im Jahr steuerfrei ausbezahlt.

AN2 erhielt eine steuerfreie Gefahrenzulage im September in Höhe von 58,45 Euro und von Oktober bis Dezember 2019 in Höhe von monatlich 60,50 Euro.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von beiden Parteien vorgelegten Unterlagen und den Aussagen der Zeuginnen ***AN1*** und ***AN2***. Er ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

a) Betreffend Gefahrenzulage:

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.

Unter Gefahrenzulagen sind gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 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.

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 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.

Die jeweiligen seit April 2017 gültigen Kollektivverträge legen in Artikel XVII betreffend Zulagen Folgendes fest:

„1. Unter Berücksichtigung der mit der Tätigkeit in einer ärztlichen Ordination verbundenen Infektionsgefahr ist allen Angestellten, die mit Patient/innen in Kontakt kommen, sowie Angestellten in Laboratorien im Sinne dieses Kollektivvertrages, eine Gefahrenzulage (Infektionszulage gemäß Art XVII, Abs 1) von monatlich € 110,00 zu gewähren.

2. Angestellte, die in Strahlenbereichen laut § 2 lit g) Strahlenschutzgesetz (§ 1 Strahlenschutzverordnung) tätig sind, erhalten eine ihrer Zweckbestimmung nach monatliche Zulage in der Höhe von € 156,00.

In diesem Fall entfällt die Zulage nach Ziffer 1 dieses Abschnittes.

3. Die Zulagen nach Ziffer 1 und 2 werden zu den kollektivvertraglichen Gehaltssätzen für solche Zeiträume gewährt, für die tatsächlich eine Dienstleistung vollbracht wird, bzw. für Zeiträume, für welche Anspruch auf Fortzahlung des Entgeltes gebührt (Urlaub, Krankenstand).

4. Die in Ziffer 1 und 2 festgelegten Zulagen können innerbetrieblich (schriftlich) mit höheren Beträgen vereinbart werden.

5. Für Teilzeitbeschäftigte werden die Zulagen lt Ziffer 1 und 2 im Verhältnis der tatsächlichen Arbeitszeit zur Normalarbeitszeit (lt Artikel III) verkürzt.“

Aus § 68 Abs. 5 EStG 1988 ergibt sich, dass unter Gefahrenzulagen Arbeitgeberleistungen zu verstehen sind, welche deshalb bezahlt werden, weil entweder auf Grund direkter Beeinträchtigungen (*"infolge der schädlichen Einwirkungen von ..."*) oder potentieller Gefährdungen (*„infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr ..."*) ein Risiko für Leben, Gesundheit oder körperliche Sicherheit der Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmer besteht.

Die Bestimmung des § 68 Abs. 5 EStG 1988 umschreibt damit auch das berufsbedingte Bestehen einer Gefahr für das Leben, die Gesundheit oder die körperliche Sicherheit von Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmern. Für die Anwendung dieses Begünstigungstatbestandes ist es daher nicht unbedingt notwendig, dass sich diese Gefahr durch eine konkrete Beeinträchtigungssituation zeigt. Vielmehr reicht es aus, dass diese Gefahr real besteht. So werden zB bei einem Röntgenologen tätige Arbeitskräfte bei Einhaltung der Sicherheitsvorkehrungen einer unmittelbaren direkten Bestrahlung nur in Ausnahmefällen ausgesetzt sein. Dennoch besteht während der Arbeitszeit real die Gefahr einer Verstrahlung.

Nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes besteht beim Hantieren mit (möglicherweise) infektiösem Material (Blut, Harn usw) auch dann eine reale Gefahr, welche die Auszahlung einer steuerfreien Zulage dem Grunde nach rechtfertigt, wenn bei Einhaltung der Sicherheitsnormen ein unmittelbares „In-Kontakt-Kommen" nicht regelmäßig der Fall sein wird.

Würde nämlich das (überwiegende) Vorliegen einer Gefahr im Sinne des § 68 Abs 5 EStG 1988 immer dann zu verneinen sein, wenn durch die Einhaltung der entsprechenden Schutzbestimmungen ein tatsächlich unmittelbarer körperlicher Kontakt mit tatsächlich

gesundheitsschädigenden Materialien im Regelfall nicht gegeben ist, wäre der sich auf das Bestehen einer Gefahr beziehende Teil der Bestimmung des § 68 Abs 5 EStG 1988 sinnentleert. Die Bezugnahme auf den Begriff "Gefahr" bedeutet aber gerade, dass eine tatsächlich schädliche Einwirkung (noch) nicht erfolgt ist, dies aber möglich ist.

Die belangte Behörde hat das Bestehen einer Gefahr im Zusammenhang mit der Tätigkeit der in Rede stehenden Dienstnehmerinnen letztlich nicht bestritten. Vielmehr wird in der Beschwerdeentscheidung unter Berufung auf die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts vom 04.11.2015, RV/3100091/2011, und vom 29.01.2019, RV/3100435/2017, sogar ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Gefahrenzulage nur in jenen Fällen steuerfrei gewährt werden könne, in welchen eine Dienstnehmerin *„tatsächlich unstrittig in Ausübung ihrer Tätigkeit mit Blut, Serum, Harn, Stuhl oder anderem infektiösem Material in Berührung komme und die jeweiligen Umstände im konkreten Betrieb den Schluss auch ohne detaillierte Arbeitsaufzeichnungen nahelegten, dass deren berufliche Aufgaben überwiegend unter Gefährdungsumständen zu erfüllen waren“*.

Im Erkenntnis VwGH 31.03.2011, 2008/15/0322, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Gefahrenzulage ausgesprochen, die Steuerbefreiung habe 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 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. Es müssen also in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten überwiegen, die mit den besonderen Umständen verbunden sind.

In dem im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29.01.2019, RV/3100435/2017, zitierten arbeitsmedizinischen Gutachten heißt es u.a.: *„Eine allgemeinärztliche Praxis birgt in weiten Bereichen und in zeitlich hohem Ausmaß Gefahren beim Umgang mit infektiösem Material. Blut-, Serum-, Harn-, Stuhl- und Schleimproben, aber auch verschiedene Abstriche sind als potenziell infektiös anzusehen. Auch bei Windeleinlagen, gebrauchten Verbänden sowie bei Sekreten und anderen Körpersäften wie zB Speichel und Scheidensekret ist davon auszugehen, dass sie neben der Verschmutzungsgefahr auch eine Bedrohung durch ihre Infektiosität darstellen“*. Neben der *„allgemeinen Ansteckungsgefahr durch akute Infekte“* bestehe laut dem Gutachten im Zuge von Assistenzleistungen bei diversen körperlichen Untersuchungen die Gefahr, dass es zu Kontakten mit potentiell infektiösen Substanzen bzw. Körperflüssigkeiten komme. Trotz Anwendung entsprechender Vorsichts- und Schutzmaßnahmen könne eine Infektionsgefährdung nicht sicher ausgeschlossen werden.

Hingegen hält der Prüfer in seinem Schreiben vom 16.08.2021 fest, die vom Beschwerdeführer dargelegte Ansicht, dass allein das Bestehen einer möglichen Gefahr für die Steuerfreiheit der Zulage ausreichend sei, widerspreche dem Inhalt des § 68 EStG voll und ganz und sei für ihn nicht nachvollziehbar. Das Berufsbild einer Ordinationsgehilfin (im Gegensatz zu einer OP-Schwester oder „dergleichen“) stehe ganz klar in Bezug zu administrativen Tätigkeiten und ein permanenter Bezug zur Gefahr sei für ihn nicht ersichtlich.

Dieser engen Auslegung kann nicht gefolgt werden und liegt auch den kollektivvertraglichen Bestimmungen nicht zu Grunde, da in diesen zum Ausdruck gebracht wird, dass bereits jegliche Tätigkeit in einer ärztlichen Ordination mit einer Infektionsgefahr verbunden ist. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass gerade für jene beiden Ordinationshelferinnen, die in einer stark frequentierten Landarztpraxis während der (tatsächlichen) Ordinationszeiten ausschließlich mit der geschilderten Behandlung von Patienten betraut waren und zu keinerlei administrativen Tätigkeiten herangezogen wurden, eine besondere, d.h. über ein allgemein vorhandenes Risiko hinausgehende Infektionsgefahr bestand. Es kommt dabei nicht darauf an, ob sich diese Gefahr auch tatsächlich in einer konkreten unmittelbaren Gefährdungssituation manifestiert.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes steht fest, dass die betroffenen Arbeitnehmerinnen unter Berücksichtigung der allgemeinen Erfahrung, dass sich die Patientenbetreuung regelmäßig nicht auf die offiziellen Öffnungszeiten einer Ordination beschränkt, weil die Ordination so lange offengehalten wird, bis alle wartenden Personen behandelt wurden, während mehr als 95% ihrer tatsächlichen Arbeitszeit im direkten Patientenkontakt standen.

Damit ist es aber auch nicht von Belang, dass weder vom Beschwerdeführer noch von den betroffenen Arbeitnehmerinnen detaillierte Aufzeichnungen geführt wurden, zumal nicht erkennbar ist, welche nicht ohnehin offenkundigen Umstände in derartigen Aufzeichnungen festgehalten werden sollten.

Die von der belangten Behörde zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend die Aufzeichnungspflichten ist ausnahmslos zu Sachverhalten ergangen, in denen Dienstnehmer nicht ausschließlich Tätigkeiten ausübten, für die eine steuerfreie Zulage zu gewähren war, und deren Anspruch daher anhand von Aufzeichnungen darzulegen war. Auch die Bezugnahme auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25.05.2021, RV/2100790/2019, ist insofern nicht geeignet, die Argumentation der belangten Behörde zu stützen, als in diesem eine biomedizinische Analytikerin betreffenden Erkenntnis zunächst festgehalten wird, dass das Arbeiten mit potenziell infektiösen Materialien eine Gefährdung der Gesundheit bzw. des Lebens mit sich bringen (vgl. UFS 18.04.2011, RV/1685-W/04) oder bei Arbeitnehmern, die mit fremden Blut oder Harn in Kontakt kommen können, eine entsprechende Zulage steuerbegünstigt gewährt werden kann. Darüber hinaus wurde dieser Arbeitnehmerin bereits von der Arbeitgeberin eine steuerfrei belassene Gefahrenzulage

gewährt, die die typische Berufsgefahr entsprechend abgelten sollte, und nur die von der Arbeitnehmerin begehrte Umwandlung der darüber hinaus nicht steuerfrei gewährten Erschwerniszulage in eine Erhöhung der steuerfrei gewährten Gefahrenzulage mangels vorhandener Aufzeichnungen über die Art der Gefährdung bzw. deren jeweilige Dauer abgelehnt wurde, weil die beschwerdeführende Arbeitnehmerin nicht den Nachweis dafür erbringen konnte, dass sie unter Berücksichtigung der von ihr insgesamt zu erbringenden Arbeiten während ihrer gesamten Arbeitszeit überwiegend unter Gefährdungsumständen tätig gewesen ist.

Wenn aber feststeht, dass im Hinblick auf die ausschließlich in der Behandlung von Patienten bestehende Tätigkeit eine permanente Gefährdung der beiden Ordinationsgehilfinnen gegeben war, wurde die ausbezahlte Gefahrenzulage zu Recht steuerfrei abgerechnet, zumal diese einerseits in Entsprechung der vorliegenden Kollektivverträge und andererseits allen Dienstnehmerinnen gleichmäßig gewährt wurde.

b) Betreffend Haftungsbescheide:

Gemäß § 82 erster Satz EStG 1988 der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 BAO und muss nach Maßgabe des § 201 Abs. 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

§ 201 BAO gilt gemäß § 202 Abs. 1 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

§ 201 BAO regelt die erstmalige Festsetzung solcher Abgaben (Selbstberechnungsabgaben) mit Abgabenbescheid. Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Abs. 1 BAO stets voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig

erweist oder dass der Abgabepflichtige, obwohl er hierzu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt.

Eine Selbstberechnung ist „nicht richtig“, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (z.B. Bemessungsgrundlagen) sein (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 201, Rz 7f, sowie VwGH 09.12.2020, Ra 2019/17/0109).

Für den Fall, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig erweist, darf keine Festsetzung der Abgabe erfolgen (vgl. bspw. VwGH 18.9.2013, 2010/13/0133; sowie VwGH 22.09.2021, Ra 2021/13/0111)

Da die für die Erlassung der Haftungsbescheide relevanten Feststellungen der GPLB – wie oben dargelegt – unzutreffend waren und sich die vom Beschwerdeführer vorgenommene Selbstberechnung der Lohnsteuer als richtig erweist, hätten die bekämpften Bescheide nicht erlassen werden dürfen. Sie waren daher ersatzlos aufzuheben.

7.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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 rechtliche Beurteilung der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Gefahrenzulagen im Sinne der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Jänner 2022