

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch MMG SteuerBeratung Morawetz & Grabner OG, Hadikgasse 90, 1140 Wien, über die Beschwerde vom 12. September 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 9. August 2016 betreffend Dienstgeberbeitrag 2013 und 2014 sowie gegen die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig sind im vorliegenden Fall

- die Angemessenheit der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage, die an eine Dienstnehmerin ausbezahlt wurde, und
- ob die Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel als Aufwendungen für Werkverkehr steuerfrei sind oder als Vergütungen des Arbeitgebers steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen.

Diesen Fragen ging folgendes Verwaltungsgeschehen voraus:

Beim Beschwerdeführer (Bf), der als Zahnarzt tätig ist, wurde eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben durchgeführt, welche zu folgenden Feststellungen im darüber ausgefertigten

Betriebsprüfungsbericht führte:

Eine Dienstnehmerin, die als zahnärztliche Assistentin tätig ist, wurde über dem kollektivvertraglichen Mindestlohn entlohnt. Zugleich wurde die Gefahrenzulage im gleichen prozentuellen Ausmaß angehoben. Diese Zulage müsse angemessen sein. Bei der im maßgeblichen Kollektivvertrag vorgesehenen Infektionszulage handle es sich um eine pauschalisierte Zulage, die sich aus einem Prozentsatz eines durchschnittlichen Bezuges in einem bestimmten Tätigkeitsbereich ergebe. Diese pauschal geregelte Zulage, die auf Durchschnittswerten wie Zugrundelegung eines entsprechenden Durchschnittsbezuges bzw auf einer Anzahl von Arbeitsstunden, in denen der Dienstnehmer mit Blut, Harn oder anderem infektiösen Material zu tun habe, beruhe, erfordere konkrete diesbezügliche Aufzeichnungen. Diese seien im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt worden. Laut Kollektivvertrag betrage die Gefahrenzulage 60 Euro bei einer Arbeitszeit von 40 Stunden pro Woche. Bis zu dieser Höhe sei daher von einer Angemessenheit der Zulage auszugehen, der Überhang von 18,60 Euro sei daher als steuerpflichtig zu verrechnen. Ebenso sei die mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlte Zulage zu versteuern.

Für die gleiche Dienstnehmerin und eine weitere Dienstnehmerin wurden die Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vom Bf vergütet. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten, die Vergütungen des Bf dafür stellten daher steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Steuerfrei sei lediglich die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr (Jobticket), wenn die Rechnung auf den Arbeitgeber laute und der Dienstnehmer in der Rechnung genannt sei und die Monate des Werkverkehrs im Lohnkonto angeführt seien. Die im Zuge der Prüfung vorgelegten Belege stellten keine Rechnungen in der oben angeführten Weise dar. Daher seien diese Vergütungen steuerpflichtig. Ein Betrag von 520,80 Euro bzw von 564 Euro sei daher bei beiden Dienstnehmerinnen nachzuversteuern.

In der Folge erließ das Finanzamt **entsprechende Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer** für die Jahre 2012 bis 2014 und schrieb damit die errechnete Nachforderung vor. Hinsichtlich **Dienstgeberbeitrag** wurden **Abgabenbescheide** für die Jahre 2013 und 2014 erlassen, in denen die von der Betriebsprüfung ermittelten Bemessungsgrundlagen den Bescheiden zugrunde gelegt wurden.

Gegen diese Bescheide wurde **Beschwerde** erhoben. Der Bf führte darin aus:

Infektionszulage:

Die Infektionszulagen für alle Dienstnehmer seien lt innerbetrieblicher Vereinbarung im Ausmaß der Überzahlung des Gehaltes zum Kollektivvertrag erhöht worden. Die Dienstnehmerin erhalte ein um 20 bis 24,6 Prozent höheres Gehalt, die Überzahlung der Zulage betrage nur 1,1 Prozent des Gehaltes. Der Kollektivvertrag regle die Zulage im Verhältnis zum Kollektivvertrag. Bei einer Anhebung des Gehaltes über den Kollektivvertrag könne auch die Zulage im selben Ausmaß angehoben werden. Auch die Lohnsteuerrichtlinien

behandelten die Zulässigkeit der Anhebung von Zulagen über das im Kollektivvertrag genannte Ausmaß hinaus (siehe LStR 1129 letzter Satz). Die Erhöhung der Infektionszulage sei aber nicht im vollen Ausmaß der Überzahlung, sondern nur um 1,1 Prozent erfolgt. Die Anhebung sei daher jedenfalls gerechtfertigt.

Die Infektionszulage stehe zu, wenn der Dienstnehmer überwiegend der Infektionsgefahr ausgesetzt sei. Die Dienstnehmerin arbeite als Zahnassistentin mit dem Arzt am Mund des Patienten und sei der Infektionsgefahr bei ihrer Arbeit fast ausschließlich ausgesetzt. Die Infektionszulage stehe der Dienstnehmerin daher zu. Die Erhöhung sei innerbetrieblich vereinbart. Die Lohnsteuerbefreiung sei bis zu 360 Euro monatlich steuerfrei. Die bezahlte Zulage von 78,60 Euro liege damit weit unter dem im Gesetz festgelegten Maximalbetrag. Diese Zulage sei seit dem Eintritt der Dienstnehmerin im Jahr 1992 im Ausmaß der Überzahlung zum Kollektivvertrag gewährt worden. Bei den bisherigen Prüfungen sei die Einhaltung der Voraussetzungen für die Lohnsteuerfreiheit als dem Gesetz entsprechend erkannt worden.

Fahrtkostenvergütungen:

Den Dienstnehmern seien die Fahrtkosten mit öffentlichen Verkehrsmitteln vom Arbeitgeber vergütet worden. Gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 gehöre die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr nicht zu den Einkünften, wenn dies mit Massenbeförderungsmitteln erfolge. Der Bf habe die Kosten der Wiener Verkehrsbetriebe für die Monatskarten bzw Jahreskarten der Dienstnehmer vergütet. Die Dienstnehmer seien namentlich den Fahrtkostenbelegen zugeordnet worden, die Zahlungen seien nachgewiesen worden. Da dem Arbeitgeber kein Vorsteuerabzug zustehe, könne die Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung nach Umsatzsteuerrecht entfallen. Nach dem Einkommensteuerrecht müsse die Ausgabe zumindest glaubhaft gemacht werden.

Die Meinung der Finanzverwaltung (dargestellt in der Info des BMF vom 5.6.2013 und Rz 267 LStR idF Wartungserlass 2013) sei dem Gesetz widersprechend, da der Gesetzgeber die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel fördern wollte. Mit der einschränkenden Rechtsmeinung der Finanzverwaltung werde diese Intention des Gesetzgebers erschwert bis unmöglich gemacht. Die in den EStR vertretene Rechtsansicht sei daher mit dem Gesetz nicht vereinbar.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass der Fahrtkostenersatz auf dem Lohnkonto ersichtlich sei, er sei unter der Lohnart 171 „Fahrersatz“ monatlich ausgewiesen.

Das Finanzamt entschied über die Beschwerde mit abweisender **Beschwerdevorentscheidung**.

Infektions- bzw Gefahrenzulage:

Die Begünstigungen des § 68 Abs 1 und 5 EStG 1988 setzten voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichte, die überwiegend unter Umständen erfolgten, die die im Gesetz angeführten Voraussetzungen erfüllten. Der Arbeitnehmer müsse also in der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirkten oder eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellten (VwGH 22.4.1998, 97/13/0163). Dies erfordere nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen werde, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet worden seien. (VwGH 13.10.1999, 94/13/0008).

Im vorliegenden Fall stehe nur in Streit, inwieweit die gewährte Zulage von ihrem Ausmaß her angemessen sei. Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage sei dann auszugehen, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift entspreche. Zahle ein Arbeitgeber höhere Bezüge als die in der maßgeblichen lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Mindestlöhne, dann werden nach den LStR 2002 (Rz 1129) die Zulagen insoweit als angemessen anzusehen sein, als die Zulage selbst im selben Ausmaß erhöht wird wie der Lohn.

Die Abgabenbehörden sind berechtigt und verpflichtet, die Angemessenheit der Zulagen im Verhältnis des Gefährdungsausmaßes zu prüfen und allenfalls nur einen dem Ausmaß der Gefährdung entsprechenden Teil der Zulage als steuerfrei zu beurteilen (VwGH 17.1.1984, 83/14/0189; VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

Auf Grund fehlender Aufzeichnungen - laut Prüfhinweis wurden derlei Aufzeichnungen nicht geführt – konnte ein entsprechender Nachweis nicht erbracht werden. Die Ermittlung des Gefährdungsausmaßes war somit nicht möglich. In der vom Finanzamt vorgenommenen Begrenzung des steuerfreien Anteiles der Zulage sei keine Rechtswidrigkeit zu erblicken (UFSL 14.7.2010, RV/0619-L/08).

Jobticket:

Unter dem Begriff Jobticket, Werkverkehr mit Massenbeförderungsmitteln, verstehe man, dass der Arbeitgeber jedem Arbeitnehmer ausschließlich für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Streckenkarte steuerfrei zur Verfügung stellen könne. Für die Steuerfreiheit sei es erforderlich, dass der Arbeitgeber die Kosten des Fahrausweises direkt an das Verkehrsunternehmen bezahle. Erforderlich sei eine Rechnung, die direkt auf den Arbeitgeber laute und neben den für den Vorsteuerabzug erforderlichen Rechnungsmerkmalen auch den Namen des Arbeitnehmers zu enthalten habe. Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten für die Fahrtausweise ersetzt habe, jedoch keine Rechnungen vorlägen, die den angeführten Kriterien entsprächen. Somit liege kein Werkverkehr vor. Der Kostenersatz an die Arbeitnehmer stelle daher steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Aus den angeführten Gründen sei die Beschwerde daher abzuweisen gewesen.

Der Bf beantragte die **Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Infektionszulage über KV:

Die Dienstnehmerin hatte als Fachkraft ausschließlich zahnärztliche Assistenz zu leisten. Sie assistierte dem Arzt bei der Behandlung des Patienten am Mund. Weiters wurden Zahnabdrucke des Patienten für den Techniker vorbereitet. Alle diese Tätigkeiten bringen einen Kontakt mit Speichel des Patienten mit sich. Diese Tätigkeit wird fast ausschließlich - abgesehen von der Begrüßung und Verabschiedung des Patienten - ausgeübt. Eine Zeitaufzeichnung der Tätigkeiten am Mund käme einer Zeitaufzeichnung der Arbeitszeit pro Tag gleich. Eine Behandlung der Patienten ohne Unterstützung der Assistentin sei nicht möglich. Der Vorwurf in der Beschwerdevorentscheidung, dass Aufzeichnungen über das Gefährdungsausmaß nicht vorgelegt werden könnten, sei mit diesen Ausführungen entkräftet.

Hinsichtlich Höhe der Infektionszulage sei diese für alle Dienstnehmer laut innerbetrieblicher Vereinbarung im Ausmaß der Überzahlung des Gehaltes zum Kollektivvertrag erhöht worden. Die Überzahlung betrage nur 1,1 Prozent des Gehaltes. Die Erhöhung sei damit nicht im Ausmaß der Überzahlung des Gehaltes von 20 bis 27,2 Prozent erfolgt, sondern nur um 1,1 Prozent. Die Anhebung sei daher gerechtfertigt. Die Dienstnehmerin arbeite fast ausschließlich am Mund des Patienten und sei der Infektionsgefahr daher fast ausschließlich ausgesetzt, die Zulage stehe der Dienstnehmerin daher laut Kollektivvertrag zu. Die bisher stattgefundenen Prüfungen hätten die Einhaltung der Voraussetzungen und der Grenze der Lohnsteuerfreiheit als dem Gesetz entsprechend erkannt.

Jobticket:

Diese Begünstigung sei mit formalen Erfordernissen, die nicht im Gesetz ersichtlich seien, sondern die Rechtsmeinung der Finanzverwaltung darstellten, verhindert worden. Dies sei daher dem Gesetz zuwider erfolgt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ist Zahnarzt und führt eine zahnärztliche Ordination.

Infektions- und Gefahrenzulage:

Der Bf hat der Dienstnehmerin ***DN1*** in den Jahren 2012 bis 2014 eine Infektionszulage in der Höhe von monatlich 78,60 Euro steuerfrei ausbezahlt.

Die Infektionszulage wurde 12 Mal jährlich ausbezahlt und steuerfrei belassen.

Laut Kollektivvertrag betrug die Gefahrenzulage für den Streitzeitraum 2012 bis 2014 60 Euro.

Die Dienstnehmerin ***DN1*** wurde über dem geltenden Kollektivvertrag entlohnt.

Die Dienstnehmerin hat als zahnärztliche Assistentin fast ausschließlich am Mund des Patienten gearbeitet. Neben dieser Tätigkeit hat die Dienstnehmerin die Patienten nur begrüßt und verabschiedet.

Jobticket:

Der Bf hat den Dienstnehmerinnen ***DN1*** und ***DN2*** die Aufwendungen für die öffentlichen Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vergütet. Dabei wurden den Dienstnehmerinnen die Aufwendungen für die Monatskarten vergütet.

Diese Vergütungen betrugen bei der Dienstnehmerin ***DN1***:

2013: 520,80 Euro

2014: 564,00 Euro.

Diese Vergütungen betrugen bei der Dienstnehmerin ***DN2***:

2013: 505,00 Euro

2014: 564,00 Euro.

Diese Vergütungen wurden steuerfrei belassen.

Diese Aufwendungen wurden durch Einzelbelege von Trafiken oder den Wiener Linien nachgewiesen. Diese Belege waren mit dem Stempel des Bf abgestempelt. Der Name der Dienstnehmerin war händisch auf dem Beleg vermerkt.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Prüfung, dem Akteninhalt und dem glaubwürdigen Vorbringen des Bf. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht

und sind aus dem Akteninhalt auch nicht ersichtlich. Aus diesem Grunde durfte das Bundesfinanzgericht diese Feststellungen als erwiesen annehmen und seinem Erkenntnis zugrunde legen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Infektions- und Gefahrenzulage:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) bis € 360 monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen,

- die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (Schmutzzulage),
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (Erschwerniszulage), 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 (Gefahrenzulage).

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von seitens Gebietskörperschaften erlassenen 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 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.

Voraussetzungen (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 10) für die Begünstigung sind daher:

1. die Zahlung neben dem Grundlohn (funktionelle Voraussetzung),
2. die im Gesetz umschriebene Arbeitserschwerung (materielle Voraussetzung),
3. die Zahlung aufgrund einer sogenannten lohngestaltenden Vorschrift oder Zahlung an alle bzw bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (formelle Voraussetzung),
4. der Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung,
5. die Angemessenheit der Zulage.

Die funktionelle, materielle sowie formelle Voraussetzung müssen gleichzeitig erfüllt sein. Liegt nur eine Voraussetzung nicht vor, kommt eine Begünstigung nicht in Betracht (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 10; Müller, ecolex 1995, 833; Sailer/Bernold, Mertens, Die Lohnsteuer 2010, 807; UFS 28.08.2006, RV/0569-I/04; UFS 14.02.2007, RV/0276-F/05; UFS 23.02.2010, RV/0457-F/09).

Funktionelle Voraussetzung:

Zulagen sind nur begünstigt, wenn sie neben dem Grundlohn gewährt werden. Werden für die Arbeitserschwerung keine Zulagen bezahlt, können entsprechende Beträge nicht aus dem Gesamtlohn herausgerechnet werden (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 11; UFS 20.04.2005, RV/0071-F/04; UFS 26.06.2006, RV/0229-F/04; UFS 14.02.2007, RV/0276-F/05; UFS 15.12.2009, RV/1955-W/09).

Materielle Voraussetzung:

Die Arbeiten müssen überwiegend unter erschwerten Umständen verrichtet werden, dies ist sowohl inhaltlich als auch zeitlich zu verstehen (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 12). Diese Begünstigung setzt u.a. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die die gesetzlich vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der (gesamten) Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwerung oder Gefahr darstellen (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 12; VwGH 22.04.1998,

97/13/0163). Dies bedeutet, dass die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten in mehr als der Hälfte der Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird, eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 12; VwGH 24.06.2004, 2000/15/0066).

Formelle Voraussetzung:

SEG-Zulagen sind nur begünstigt, wenn sie aufgrund einer der taxativ aufgezählten lohngestaltenden Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z 1-6 EStG 1988 oder innerbetrieblich allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern (§ 68 Abs. 5 Z 7 EStG 1988) gewährt werden (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 14; UFS 5. 12. 2005, RV/0065-F/04; UFS 26. 6. 2006, RV/0229-F/04).

Der Umstand, dass lohngestaltende Vorschriften eine Zulage vorsehen (zB § 82 Abs. 1 GehG für Exekutivbeamten), reicht für die Steuerbefreiung nach § 68 EStG 1988 allerdings nicht aus; vielmehr müssen alle oben aufgezählten Voraussetzungen gleichzeitig vorliegen (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 14; UFS 22.10.2008, RV/0552-G/07).

Gemäß Kollektivvertrag für die aus dem Angestelltenverhältnis entspringenden Rechte und Pflichten und die sonstigen, für das Arbeitsverhältnis wirtschaftlich bedeutenden Angelegenheiten für alle bei Zahnärzten, Fachärzten für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde oder Dentisten beschäftigten Angestellten der nachfolgenden Art:

- a) zahnärztliche Assistentinnen sowie Auszubildende zu diesem Beruf,
- b) Prophylaxeassistentinnen,
- c) Zahntechnikergesellen,
- d) Zahntechnikermeister,

steht eine Gefahrenzulage gemäß § 21 des Kollektivvertrages wie folgt zu:

1. Angestellte, die in Ausübung ihrer Tätigkeit mit Blut, Sputum, kariösen und putriden Massen, Amalgam, all dies auch innerhalb des Spraynebels (Tröpfcheninfektion) oder Zahnersatz aus dem Mund des Patienten in Berührung kommen, erhalten ab 1. 1. 2012 eine monatliche Zulage in Höhe von € 60,00.
2. Diese Zulage wird zu den kollektivvertraglichen Gehaltssätzen gewährt.
3. Teilzeitbeschäftigte erhalten den aliquoten Anteil dieser Zulage entsprechend der geleisteten Arbeitszeit.

4. Gemäß den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 sind die Zulagen steuerfrei zu behandeln.

Nachweis:

Der Arbeitnehmer muss die den Zulagen zugrundeliegenden Arbeiten tatsächlich verrichten; dies gilt auch für den Fall, in dem der Zulagenanspruch aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift unabhängig von der tatsächlichen Arbeitserbringung zusteht (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 18; VwGH 23.10.1990, 89/14/0179). Der Behörde ist weiters der Nachweis zu erbringen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 18; VwGH 18.12.1996, 94/15/0156, VwGH 10.05.1994, 91/14/0057; VwGH 10.03.1994, 93/15/0172). Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 fällt, kann nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 18; VwGH 13.10.1999, 94/13/0008; VwGH 25.05.2004, 2000/15/0052; VwGH 20.09.2006, 2006/14/0028). Wirkt jedoch der Steuerpflichtige nicht mit, und wird der Abgabenbehörde auch nicht die Möglichkeit eines Lokalaugenscheins geboten, kann die Steuerfreiheit des § 68 EStG 1988 nicht in Anspruch genommen werden (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 18; UFS 11.09.2007, RV/0285-I/06).

Pauschalierte SEG-Zulagen können ebenfalls begünstigt besteuert werden. Es müssen jedoch die tatsächlich geleisteten Stunden und die darauf entfallenden Zulagen über eine längere Zeit einzeln aufgezeichnet werden; für daran anschließende Lohnzahlungszeiträume ist nur mehr nachzuweisen, dass sich die Verhältnisse nicht geändert haben (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 68 Rz 18; VwGH 27.06.2000, 99/14/0342; Fellner in Hofstätter/Reichel, § 68 Tz 3.5; VwGH 14.11.1978, 1930/78, zu pauschal vergüteten Überstunden nach dem EStG 1972).

Nach Rechtsprechung und Lehre ist es somit erforderlich, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. VwGH 13.10.1999, 94/13/0008; VwGH 27.06.2000, 99/14/0342).

Der Bf hat glaubhaft dargestellt, dass die Dienstnehmerin ***DN1*** die überwiegende Zeit mit Arbeiten betraut war, die einen Anspruch auf die Zulage begründen. Zum Nachweis hat er auch die Durchführung eines Lokalaugenscheines angeboten, bei dem der überwiegende Einsatz der Dienstnehmerin für anspruchsbegründende Tätigkeiten nachgewiesen werden kann. Das Gericht hegt keine Zweifel, dass die Dienstnehmerin in ihrer Arbeitszeit überwiegend den Zulagenanspruch auslösende Tätigkeiten ausgeführt hat. Da die Behörde die Zulage in der kollektivvertraglichen Höhe steuerfrei belassen hat, gab sie für das Gericht damit zu erkennen, dass sie das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung der steuerfreien Zulage als erfüllt erachtete.

Es verbleibt noch, die Angemessenheit der Zulage zu überprüfen.

Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage kann im Regelfall dann ausgegangen werden, wenn die Zulage der Höhe nach der kollektivvertraglichen Regelung entspricht. Bei konkreten stündlichen Zulagenbeträgen, die pro geleistete Arbeitsstunde unter erschwerenden Bedingungen bezahlt werden, kann im Verhältnis zum höheren Stundenlohn auch eine im gleichen Ausmaß höhere Zulage als angemessen und somit steuerfrei betrachtet werden.

Anders verhält es sich bei einer pauschal geregelten Zulage, die auf Durchschnittswerten hinsichtlich der Bezüge und hinsichtlich der Anzahl der Arbeitsstunden, die unter erschwerenden Bedingungen geleistet werden, beruht. Im Fall einer derartigen pauschalen Zulage kann die Erhöhung des Gehaltes gegenüber dem kollektivvertraglichen Gehalt nicht direkt als Erhöhung auf die Zulage umgelegt werden.

Wie sich bei der pauschalen Durchschnittszulage in der kollektivvertraglichen Regelung zeigt, steht diese pauschale Zulage unter der Bedingung der tatsächlichen Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen dem Grunde nach den zahnärztlichen Angestellten mit unterschiedlicher Entlohnung stets in der gleichen pauschalierten Höhe zu. Die pauschalierte Zulage ist daher in ihrer Höhe in keiner Abhängigkeit zu der Höhe der Bezüge geregelt.

Der pauschalierten Zulage liegt damit ein pauschaliertes Gefährdungsausmaß bei den angeführten Tätigkeiten und den Umständen, unter denen sie ausgeführt werden, zugrunde. Eine Erhöhung der Zulage könnte dann gerechtfertigt und gegebenenfalls auch im erhöhten Ausmaß steuerfrei belassen werden, wenn auch das Gefährdungsausmaß während der Tätigkeit gegenüber dem üblichen Tätigkeitsbild dieser Berufsgruppe erhöht wäre (vgl. dazu VwGH 17.2.1988, 85/13/0177 und VwGH 17.1.1984, 83/14/0189).

Der Bf hat nicht vorgebracht, dass und aus welchen Gründen die Tätigkeit der Dienstnehmerin über das übliche Gefährdungsausmaß hinausreiche, sodass eine erhöhte Zulage gerechtfertigt oder geboten wäre. Diesbezügliche Anhaltspunkte ergeben sich aus dem Akteninhalt und dem Vorbringen des Bf nicht.

Unter diesen Umständen kann die Angemessenheit der Zulage in der Höhe der kollektivvertraglichen Regelung - unabhängig von der Höhe des bezahlten Gehaltes - als gegeben angenommen und steuerfrei behandelt werden. Darüberhinausgehende Beträge stellen ohne einen weiteren Nachweis einer im konkreten Fall gegebenen besonderen, über die übliche Gefährdung hinausgehenden Gefährdung keine angemessene Zulage mehr dar und sind daher nicht als steuerfrei zu behandeln.

Während des Urlaubes ausgezahlte Zulagen sind nicht begünstigt, sondern steuerpflichtig, weil in dieser Zeit keine Arbeitsleistungen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen erbracht werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Berücksichtigung der Urlaubszeit die

Steuerfreiheit für elf von zwölf Kalendermonaten gewährt wird. In diesem Ausmaß ist sie als angemessen zu betrachten.

Der Beschwerde konnte daher in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

Jobticket:

Nach der bis 30.6.2021 anwendbaren Regelung ist die Beförderung des Arbeitnehmers im "Werkverkehr" unter folgenden Voraussetzungen beim Arbeitnehmer nicht steuerbar:

§ 26 Z 5 EStG normiert:

"Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördert oder befördern lässt

a) mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels oder

b) mit Massenbeförderungsmitteln.

Die Beförderung stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, wenn diese anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder einer üblichen Lohnerhöhung geleistet wird."

Seit 1. 1. 2011 bestand für Arbeitgeber die steuerlich begünstigte Möglichkeit, ihre Arbeitnehmer mit öffentlichen Verkehrsmitteln **zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** befördern zu lassen, ohne dass den Arbeitnehmern dafür ein Sachbezug zugerechnet wird. Voraussetzung war, dass Arbeitnehmer dem Grunde nach die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales erfüllen würden. Diesfalls stand den Arbeitnehmern kein Pendlerpauschale zu. Ab der Veranlagung 2013 entfiel die Voraussetzung des Anspruchs auf Pendlerpauschale dem Grunde nach und das **Pendlerpauschale** steht dem Arbeitnehmer nur für **jene Wegstrecke** zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Erwachsen dem Arbeitnehmer **Kosten für die Beförderung** im Werkverkehr, sind diese Kosten bis zur Höhe des jeweils anzuwendenden Pendlerpauschales als **Werbungskosten** zu berücksichtigen (§ 16 Abs 1 Z 6 lit i EStG).

Werkverkehr mit Massenbeförderungsmitteln - "Jobticket" (lit b)

Werkverkehr mit Massenbeförderungsmitteln nach der ab 2013 anzuwendenden Fassung des § 26 Z 5 EStG 1988 liegt dann vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer ausschließlich auf der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw retour mit einem öffentlichen Verkehrsmittel befördern lässt.

Zur Förderung der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wurde damit ab 2013 die Möglichkeit, dem Arbeitnehmer ein „Jobticket steuerfrei zur Verfügung zu stellen“, ausgedehnt.

Unter Jobtickets versteht man Zeitkarten (Monats- oder Jahresfahrkarten), die Arbeitgeber bei einem Verkehrsunternehmen erwerben und die sie an ihre Mitarbeiter weitergeben (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 26 Z 5 EStG 1988, Rz 3).

Der Arbeitgeber kann seine Arbeitnehmer somit zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch mit einem **Massenbeförderungsmittel** befördern oder befördern lassen (öffentlicher Verkehr). Nach den LStR 2002 Rz 747 liegt ein steuerfreier Werkverkehr mit Massenbeförderungsmitteln dann vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer "**ausschließlich** auf der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw retour mit einem öffentlichen Verkehrsmittel befördern lässt".

Die Begünstigung in § 26 Z 5 EStG ist nur dann anwendbar, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine **Streckenkarte** für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung stellt. Die Zurverfügungstellung einer Netzkarte ist nur dann zulässig, wenn keine Streckenkarte angeboten wird oder die Netzkarte höchstens den Kosten einer Streckenkarte entspricht. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die **Rechnung** der Karte **auf den Arbeitgeber lauten muss** und auch den Namen des Arbeitnehmers zu beinhalten hat. Sie darf also nicht übertragbar sein. Kein Werkverkehr liegt jedoch vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer lediglich die Kosten für Fahrtausweise zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ersetzt (Jakom, EStG 2018, § 26, Rz 22).

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten für die Netzkarte, so liegt nicht eine Fahrtkostenvergütung iS des § 26 Z 4 vor, sondern eine Lohnzahlung (Doralt, § 26 Z 5 EStG 1988, Tz 76/1).

Der **Kostenersatz** des Arbeitgebers oder Barzuschüsse, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte leistet, stellen einen **steuerpflichtigen Arbeitslohn** dar (Jakom, EStG 2018, § 26, Rz 22; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 26 Z 5 EStG 1988, Rz 7).

Im vorliegenden Fall hat der Bf den Arbeitnehmerinnen die Kosten für das Massenbeförderungsmittel ersetzt. Es lag keine Rechnung lautend auf den Arbeitgeber und unter Anführung des Namens des Dienstnehmers vor. Unter diesen Umständen handelt es sich um einen steuerpflichtigen Kostenersatz. Die Beträge waren daher der Besteuerung zu unterziehen.

Der Beschwerde konnte daher auch in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

3.2. 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.

Im vorliegenden Fall folgte das Bundesfinanzgericht bei der Beantwortung der aufgeworfenen Rechtsfragen (Gefahrenzulage) der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bzw dem Wortlaut des Gesetzes (Gefahrenzulage und Jobticket). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor. Aus diesem Grunde wurde die Revision für unzulässig erklärt.

Wien, am 3. Februar 2022