

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. August 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2021** führte die Beschwerdeführerin (diplomierte Gesundheits- und Krankenpflegerin) folgende Positionen an:

- < Pendlerpauschale: 372,00
- < Gewerkschaftsbeiträge: 220,00
- < Ausgaben für Mobiliar homeoffice: 780,00
- < Arbeitsmittel: 745,00
- < Fachliteratur: 190,00
- < Reisekosten: 1.907,64
- < außergewöhnliche Belastung mit SB: 434,00
- < Beitrag Religionsgemeinschaft: 340,00

Mit **Einkommensteuerbescheid 2021** vom 9. August 2022 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2021 unter Berücksichtigung diverser Werbungskosten festgesetzt.

Weiters sei ein vom österreichischen Roten Kreuz übermittelter Lohnzettel (ZR: 19.4.-31.8.2021) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt worden.

Mit Eingabe vom 27. August 2022 wurde **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 eingereicht.

Die Beschwerdeführerin hätte beim Roten Kreuz eine Tätigkeit im Zusammenhang mit COVID-19 bedingten Aufgaben ausgeführt. Daher hätte die Nebentätigkeit beim Roten Kreuz nach dem Zweckzuschussgesetz gewährt werden müssen, sodass bis zu 20,00 € pro Stunde steuerfrei seien.

Da die Beschwerdeführerin als Dipl. Gesundheits- und Krankenschwester in der Pandemiezeit bei Impfstraßen und Teststraßen tätig gewesen sei, hätte sie das Geld steuerfrei beziehen dürfen.

Dieser Beschwerde sei ein Dienstzettel gemäß § 2 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz für Unterstützung Impfstraßen beigelegt worden.

In Punkt 2 (Verwendung) wurde angeführt, dass der Tätigkeitsbereich alle mit COVID-19 bedingten Tätigkeiten in Zusammenhang stehende Aufgaben umfassen würde.

Für das vorliegende Dienstverhältnis würde das Angestelltengesetz gelten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 18. November 2022 wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Zahlungen des Roten Kreuzes aufgrund eines Dienstverhältnisses geleistet worden seien. Die Regelung des § 1a Z 5 und § 1b Abs. 4 COVID-19-Zweckzuschussgesetz würden daher nicht zur Anwendung kommen.

Mit **Eingabe vom 7. Dezember 2022** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Begründend wurde ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin hauptberuflich ganzjährig als Krankenschwester beim Land Oberösterreich beschäftigt gewesen sei und nebenberuflich an den dienstfreien Tagen bei Test- und Impfstraßen des Roten Kreuzes ausgeholfen hätte [siehe beiliegende Unterlagen (Dienstvertrag und Lohnzettel des Roten Kreuzes)].

Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung vom 18.11.2022 seien die Regelungen des Zweckzuschussgesetzes anwendbar.

Die § 1a Z 5 und § 1b Abs. 4 Zweckzuschussgesetz würden ausführen, dass Aufwandsentschädigungen, die von den Ländern und Gemeinden an nicht hauptberuflich tätige unterstützende Personen gewährt würden, im Ausmaß von bis zu 20 € je Stunde für medizinisch geschultes Personal und von bis zu 10 € je Stunde für sonstige unterstützende Personen steuerfrei seien. Entsprechend den dazu ergangenen Ausführungen des Finanzamtes sei die Steuerbefreiung auch anwendbar, wenn keine direkte Kostentragung durch das Land oder Gemeinde erfolgen würde, aber die Kosten letztlich vom Land oder der Gemeinde getragen werden würden. Auch in derartigen Konstellationen würden daher für nebenberuflich tätige Personen die genannten Stundensätze steuerfrei belassen werden können.

Es werde die die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides beantragt, mit dem den Beschwerdevorbringen Rechnung getragen werde.

Mit **Vorlagebericht vom 1. Februar 2023** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Nach Darstellung des Sachverhaltes und einer Stellungnahme beantragte die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Beschluss-Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO** an das Österreichische Rote Kreuz (Arbeitgeber der Beschwerdeführerin) vom 25. Jänner 2024 ersuchte der nunmehr zuständige Richter um weitere Details zum streitgegenständlichen Arbeitsverhältnis.

Im **Antwortschreiben vom 16. Februar 2024** wurden folgende Details übermittelt:

1.) Die Beschwerdeführerin war als Assistenz auf der Impfstraße (Vorbereitung der Impfdosen für den Impfarzt) tätig, sowie als Testabnehmerin im Drive-in und mobil für Personen, welche eine Abnahme zu Hause benötigen. Sie war vom 19.4.2021 bis 31.8.2021 in einem echten Dienstverhältnis im Turnusdienst mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 10 Stunden beim roten Kreuz Landesverband OÖ angestellt und angemeldet (Zeitaufzeichnungen liegen bei). Der Dienstort war das gesamte Einsatzgebiet der Rotkreuz-Bezirksstellen Freistadt und Urfahr-Umgebung. Die Beschwerdeführerin wurde an folgenden Tätigkeitsorten im Bezirk eingesetzt:

- Impfstraße Freistadt*
- Covid19 Drive-in Freistadt*
- Im Zuge der Covid-Abnahmen mobil im gesamten Bezirk Freistadt und Urfahr-Umgebung*

2.) Die Beauftragung der Covid19 bedingten Tätigkeiten erfolgte durch das Land Oberösterreich. Die entstandenen Gehaltskosten für die Beschwerdeführerin wurden durch Leistungsverrechnung an das Land Oberösterreich verrechnet.

3.) Das Rote Kreuz OÖ hat sich in Abstimmung mit dem Land OÖ dazu entschieden ein Dienstverhältnis zu begründen, daher handelt es sich um hauptberuflich tätige Personen, die nicht von den Bestimmungen des Zweckzuschussgesetzes umfasst sind. Zusätzlich wurde seitens des Finanzamtes bestätigt, dass es sich hierbei um ein steuerliches Dienstverhältnis handelt. Alle aus dem Dienstverhältnis entstandenen Ansprüche, wie Sonderzahlungen etc. wurden dementsprechend überwiesen. Der Jahreslohnzettel wurde an die Beschwerdeführerin dementsprechend übermittelt.

In **Wahrung des Parteiengehörs** wurde dieses Schreiben den beiden Parteien zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt (23. Februar 2024).

Darin wurde seitens des Richters angemerkt, dass aufgrund des echten Dienstverhältnisses die Begünstigung des COVID-19-Zweckzuschussgesetzes wohl nicht anzuwenden sein werde.

In einem **Telefonat vom 23. Februar 2024** (in einem AV festgehalten) wendete die Beschwerdeführerin ein, dass sie alles vollkommen ungerecht finden würde. Sie sei ausschließlich im Zusammenhang mit COVID Maßnahmen tätig gewesen, dafür würde es eben Begünstigungen geben.

Sie werde sich das auf keinen Fall gefallen lassen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist diplomierte Gesundheits- und Krankenpflegerin und bezieht hier Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitgeber Land OÖ).

Im Jahr 2021 hat sie zwischen April und August als Aushilfskraft für das Rote Kreuz in einer Impf- und Teststraße gearbeitet. In dieser Zeit hat sie ein zusätzliches Einkommen von 3.784,33 € neben der Haupttätigkeit als Krankenpflegerin erzielt.

Diese Tätigkeit hat sie als Dienstnehmerin des Roten Kreuzes durchgeführt. Der Arbeitgeber (Österr. Rotes Kreuz, LV OÖ) hat diesbezüglich einen Lohnzettel an die belangte Behörde übermittelt.

Es liegt ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

Strittig ist nunmehr, ob dieser Zusatzverdienst den steuerfrei im Sinne der §§ 1a Z 5 und 1b Abs. 4 COVID-19-Zweckzuschussgesetz ist.

2. Beweiswürdigung

Gegenständlicher Sachverhalt ist den vorliegenden Unterlagen (Lohnzettel und Dienstzettel) zu entnehmen.

Die Beschwerdeführerin ist allerdings der Ansicht, dass es sich gegenständlich um eine Nebenbeschäftigung handelt, welche nach dem Zweckzuschussgesetz steuerfrei ist.

Dass ein hauptberufliches Dienstverhältnis vorliegt, wurde klar vom Arbeitgeber (Österreichisches Rotes Kreuz) im **Schreiben vom 16. Februar 2024** bestätigt.

Auszüge aus dem Dienstzettel:

Aus dem vorgelegten **Dienstzettel** geht die Beschwerdeführerin als Dienstnehmerin und das Österreichische Rote Kreuz als Dienstgeber hervor.

Das Dienstverhältnis wird von 19.4.2021 befristet für Dauer der durch das Land OÖ beauftragten COVID19 bedingten Tätigkeiten durch das RK OÖ in der Region Mühlviertel abgeschlossen.

Der Tätigkeitsbereich umfasst alle mit den COVID19 bedingten Tätigkeiten in Zusammenhang

stehenden Aufgaben.

Dienstort ist das gesamte Einsatzgebiet der Rotkreuz-Bezirksstellen Freistadt und Urfahr-Umgebung.

Die Arbeitszeit umfasst 10 Stunden pro Woche.

Vereinbart wurden auch SEG Zulagen sowie Sonderzahlungen (WR; UZ) und Urlaubsanspruch.

Auch im **Antwortschreiben (16. Februar 2024)** nach einem Auskunftersuchen gab der Arbeitgeber klar zur Kenntnis, dass die Beschwerdeführerin im Zeitraum 19.4.2021 bis 31.8.2021 in einem echten Dienstverhältnis im Turnusdienst mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 10 Stunden beim Roten Kreuz Landesverband OÖ angestellt und angemeldet war.

Das Rote Kreuz hat sich in Abstimmung mit dem Land OÖ dazu entschieden ein Dienstverhältnis zu begründen, daher handelt es sich um hauptberuflich tätige Personen, die nicht von den Bestimmungen des Zweckzuschussgesetzes umfasst sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

COVID-19-Zweckzuschussgesetz lautet wie folgt:

Zweckzuschuss:

§ 1 Abs. 1: Der Bund leistet aus Mitteln des COVID-19-Krisenbewältigungsfonds einen Zweckzuschuss an die Länder in Höhe ihrer zusätzlich entstandenen Aufwendungen aufgrund der COVID-19-Krise

- 1. für Schutzausrüstung im Zeitraum März 2020 bis 31. Dezember 2022,*
- 2. für Personalkosten für die telefonische Gesundheitsberatung unter der Rufnummer 1450 sowie für telefonische Gesundheitsberatungen mit gleicher Ausrichtung wie die Rufnummer 1450 im Zeitraum März 2020 bis 30. Juni 2023,*
- 3. für Barackenspitäler im Zeitraum März 2020 bis März 2022,*
- 4. durch Verzicht auf seine Ansprüche gegen die Länder gemäß § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes, mit dem eine Ermächtigung zur Verfügung über Bundesvermögen erteilt wird, BGBl. I Nr. 23/2020 in der Fassung BGBl. I Nr. 44/2020, auf Aufrechnung aus der Verteilung von medizinischen Produkten, die vom Bund zur Verhinderung der Ausbreitung von SARS-CoV-2 sowie zur Behandlung von COVID-19-Patienten im Zeitraum März 2020 bis 30. Juni 2023 beschafft wurden,*
- 5. für alle im direkten Zusammenhang mit nach Z 2 entstandenen Kosten, wie Infrastrukturkosten sowie Recruiting- und Schulungskosten, im Zeitraum von März 2020 bis 30. Juni 2023 und*
- 6. für den administrativen Aufwand im Zusammenhang mit nach den Bestimmungen des § 5 und des § 5a Epidemiegesetz 1950 angeordneten und nach der Verordnung gemäß § 5a*

Epidemiegesetz 1950 durchzuführenden Testungen im Zeitraum von März 2020 bis 30. Juni 2023.

Abs. 2: Die allgemeine Kostentragungsregelung der mittelbaren Bundesverwaltung (§ 2 F-VG 1948 und § 1 Abs. 1 FAG 2017) und die Bestimmungen des Epidemiegesetzes 1950 bleiben unberührt.

Sonderbestimmungen für bevölkerungsweite Testungen:

§ 1a. Für die Abwicklung von bevölkerungsweiten Testungen im Rahmen von Screeningprogrammen nach § 5a des Epidemiegesetzes 1950, BGBl. Nr. 186/1950 in der jeweils geltenden Fassung, und deren Kostentragung gilt Folgendes:

1. Der Kostenersatz an Länder und Gemeinden für die Abwicklung der bevölkerungsweiten Testungen erfolgt unter Anwendung der Bestimmungen des § 1a Z 2 bis 4 von der Bundesministerin für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz beziehungsweise vom Bundesminister für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz entsprechend den bis einschließlich 31. März 2022 tatsächlich angefallenen Kosten.

[...]

5. Aufwandsentschädigungen, die von den Ländern und Gemeinden bis zum 31. März 2022 an nicht hauptberuflich tätige unterstützende Personen gewährt werden, sind im Ausmaß von bis zu 20 Euro je Stunde für medizinisch geschultes Personal und von bis zu 10 Euro je Stunde für sonstige unterstützende Personen von allen bundesgesetzlichen Abgaben befreit und gelten bis zur Höhe von 1.000,48 Euro im Kalendermonat nicht als Entgelt im Sinne des § 49 ASVG. Diese Aufwandsentschädigungen sind nicht auf die Ausgleichszulage und Leistungen der Mindestsicherung bzw. Sozialhilfe anzurechnen. Sie haben keine Auswirkungen auf die Kindeseigenschaft in der Pensionsversicherung. Die Bezieherinnen und Bezieher dieser Aufwandsentschädigungen sind in der gesetzlichen Unfallversicherung teilversichert.

Sonderbestimmungen für Impfstellen für bevölkerungsweite Impfkationen gegen COVID-19:

[...]

§ 1b Abs. 4 Zweckzuschussgesetz: Aufwandsentschädigungen, die von den Ländern und Gemeinden bis zum 31. März 2022 an nicht hauptberuflich tätige unterstützende Personen gewährt werden, sind im Ausmaß von bis zu 20 Euro je Stunde für medizinisch geschultes Personal und von bis zu 10 Euro je Stunde für sonstige unterstützende Personen von allen bundesgesetzlichen Abgaben befreit und gelten bis zur Höhe von 1.000,48 Euro im Kalendermonat nicht als Entgelt im Sinne des § 49 ASVG. Diese Aufwandsentschädigungen sind nicht auf die Ausgleichszulage und Leistungen der Mindestsicherung bzw. Sozialhilfe anzurechnen. Sie haben keine Auswirkungen auf die Kindeseigenschaft in der Pensionsversicherung. Die Bezieherinnen und Bezieher dieser Aufwandsentschädigungen sind in der gesetzlichen Unfallversicherung teilversichert.

[...]

Die Befreiung von allen bundesgesetzlichen Abgaben setzt also voraus, dass tatsächlich lediglich eine **Aufwandsentschädigung** vorliegt, die von den Ländern und Gemeinden an nicht hauptberuflich tätige unterstützende Personen gewährt wurde.

Die Beschwerdeführerin war allerdings bei einem Arbeitgeber (Rotes Kreuz) beschäftigt, welcher mit der Erfüllung öffentlicher Aufträge im Rahmen der COVID-19-Pandemie betraut wurde. Die Entlohnung erfolgte von der Arbeitgeberin – Rotes Kreuz – laut übermitteltem Lohnzettel (diese Bezüge waren gemäß § 84 bzw. § 3 Abs. 2 EStG 1988 von den bezugs-, pensionsauszahlenden Stellen dem Finanzamt zu melden).

Entsprechend diesen Feststellungen und gesetzlichen Bestimmungen handelt es sich bei den streitgegenständlichen Zahlungen um Entgelte für erbrachte Arbeitsleistungen im **Zusammenhang mit einem bestehenden Dienstverhältnis**. Die Beschwerdeführerin wurde für die Zurverfügungstellung ihrer Arbeitskraft – und nicht für bestimmte Aufwände – entlohnt; die Bezüge haben ihre Wurzeln somit klar im Dienstverhältnis.

Es liegen somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG 1988 vor, die Befreiungsbestimmungen des § 1a Z 5 sowie § 1b Abs. 4 Covid-19-Zweckzuschussgesetz kommen demnach nicht zur Anwendung.

Dies auch dann, wenn ausschließlich Tätigkeiten im Zusammenhang mit Covid Maßnahmen getätigt wurden.

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.

Gegenständlich liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die rechtliche Beurteilung resultiert aus dem klaren Gesetzeswortlaut, sodass die Rechtslage eindeutig zu beurteilen war (vgl. VwGH 28.5.2014, Ro 2014/07/0053;

Linz, am 14. März 2024