

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** über die Beschwerde vom 25. Jänner 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg (nun Finanzamt Österreich) vom 11. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Steuernummer ***BfStNr*** nach der am 12. März 2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin erzielte im Beschwerdejahr 2015 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. In der am 4. Mai 2017 elektronisch eingebrachten **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr 2015 machte sie unter anderem insgesamt 1.754,06 Euro an sonstigen Werbungskosten geltend.

Am 11. Jänner 2018 erließ das Finanzamt den **Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2015**. Die beantragten sonstigen Werbungskosten wurden nicht anerkannt und es kam zu einer Abgabengutschrift in Höhe von 310 Euro.

Mit Eingabe vom 25. Jänner 2018 erhob die Beschwerdeführerin dagegen **Beschwerde**. Die von ihr im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2015 eingebrachte Beilage betreffend die Korrektur von zu Unrecht besteuerten Zulagen sei nicht berücksichtigt bzw. bearbeitet worden. Sie ersuche um nachträgliche Bearbeitung dieser Beilage und gegebenenfalls um Korrektur des Einkommensteuerbescheides. Mittlerweile gebe es laut Angabe des Zentralbetriebsrates der

DG sieben weitere Vorlageanträge, welche beim Bundesfinanzgericht zur Entscheidung lägen.

Am 5. Juni 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Bescheid mit **Beschwerdevorentscheidung** als unbegründet ab. Gegenstand der Beschwerde sei die steuerliche Behandlung der Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage. Erschwernis- und Schmutzzulagen (mit Ausnahme der in der Pathologie beschäftigten Dienstnehmer) wären ab 1. Jänner 2015 steuerpflichtig abzurechnen. Die Erfordernisse für eine Behandlung gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 lägen nicht vor. Die gewährten Gefahrenzulagen können bei Erfüllung der Voraussetzungen (überwiegend im Lohnzahlungszeitraum – mehr als 50%) steuerfrei im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 abgerechnet werden. Die Art der Gewährung der Zulagen richte sich nach strengen Vereinbarungen, im gegebenen Falle nach dem Vertragsbedienstetengesetz. Die ausbezahlten Erschwerniszulagen seien dem wirtschaftlichen Gehalt nach keine Gefahrenzulagen. Dies sei nach nochmaliger Rücksprache mit dem Abrechnungsverantwortlichen abgeklärt worden. Da die Lohnverrechnung ordnungsgemäß erfolgt sei und auch der Lohnzettel für 2015 seine Richtigkeit habe, wäre das Beschwerdebegehren abzuweisen gewesen. Eine Korrektur des Lohnzettels durch das Finanzamt der Betriebsstätte sei nicht erfolgt.

Mit Eingabe vom 27. Juni 2018 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) und den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Sie führte an, dass sie in der Beschwerde die Steuerfreistellung einer Erschwerniszulage begehrt habe. Die Erschwerniszulage (Vergütung nach § 112 GehG) sei, wie bereits in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung beantragt, deshalb steuerfrei zu belassen, da es sich dabei dem wirtschaftlichen Gehalt nach um eine Gefahrenzulage handle (siehe dazu § 21 BAO). Die Gefahr bestehe in der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin erhöhter Infektionsgefahr durch Patientenproben (z.B. Stuhl, Blut, Sputum, Harn etc) ausgesetzt sei, welche primär das gesamte Erregerpotential enthalten können. Sie sei dieser Gefahr überwiegend in Ihrer Tätigkeit ausgesetzt.

Das Bundesfinanzgericht schickte am 11. September 2019 ein **Auskunftsersuchen** an die ***DG***. Die Steuerfreistellung der Erschwernis- und Gefahrenzulagen erfordere den Nachweis, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet wurden. Es wurde ersucht bekannt zu geben, ob die Tätigkeiten überwiegend (dh mehr als die Hälfte der Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wurde) eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr bewirkt hätten. Wesentlich sei weiters, mit welchen gefährlichen Stoffen die Beschwerdeführerin überwiegend zu tun hatte bzw. in Berührung gekommen sei.

In **Beantwortung** des Auskunftsersuchens übermittelte die ***DG*** mit Schreiben vom 19. September 2019 den Arbeitsvertrag, zwei Arbeitsplatzbeschreibungen, eine

Gefahrenstoffliste, monatliche Stundenaufzeichnungen aus dem Jahr 2015 und Aufzeichnungen der verwendeten Gefahrenstoffe für 2015.

Das **Bundesfinanzgericht teilte** der Beschwerdeführerin am 25. Oktober 2019 **mit**, dass die vorhandenen Unterlagen nicht nachweisen würden, dass ein überwiegendes Arbeiten unter Gefahrenumständen während des strittigen Lohnzahlungszeitraumes vorliege. Das Bundesfinanzgericht regte an Unterlagen beizubringen, die ein konkretes Tätigwerden unter Gefährdungsumständen belegen würden. Die Unterlagen sollen dokumentieren, wann genau die Beschwerdeführerin welche Proben im Jahr 2015 untersucht habe. Zusätzlich stellte sich die Frage, ob die Gefahrenzulage pauschal oder fallbezogen vergütet wurde.

Die **Stellungnahme** der Beschwerdeführerin dazu folgte mit Schreiben vom 20. November 2019. Die Beschwerdeführerin führte an, dass die Vergütung nach § 112 GehG für die mit den Dienstleistungen verbundenen besonderen Belastungen gebühre, welche entweder in Form einer Verschmutzung, einer Erschwernis oder einer Gefährdung der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vorhanden wären. In einem anderen Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht sei bereits festgestellt und zugestimmt worden, dass die Bezeichnung einer Zulage für die steuerliche Behandlung nicht ausschlaggebend sei. Eine Abwesenheit am Tag des Probeneinganges lasse noch keinen Rückschluss zu, dass sie nicht mit der Probe gearbeitet habe. Proben würden über mehrere Tage (3 bis 10 Tage) bearbeitet und danach endbefundet werden. Es komme äußerst selten vor, dass vom Abteilungssteam jemand keinen Kontakt (Urlaub, Krankenstand) mit der Probe bzw. den angezüchteten Mikroorganismen habe. Die von der *****DG***** an das Bundesfinanzgericht übermittelten Unterlagen seien jedenfalls völlig unvollständig und würden nur einen minimalen Bruchteil jener Proben, Untersuchungsmethoden und Parameter, welche im Laufe eines Jahres im Labor abgearbeitet würden, zeigen. Schimmelpilze zeigen nur einen Parameter und wären nicht aussagekräftig. Es gebe etliche andere Arbeitslisten mit weiteren Parametern, welche die Personalabteilung nicht übermittelt habe. Die Anforderung an den Arbeitsplatz umfasse die tagtägliche Abarbeitung von Proben mit pathogenen Mikroorganismen und anderen Keimen. Sie habe die Dienstgeberin ersucht, sämtliche Listen des strittigen Jahres aus dem Laborinformationssystem zu filtern und in Papierform zur Verfügung zu stellen. Diese Liste werde als Anhang übermittelt. Zusätzlich übermittle sie eine Auflistung von Organismen der Risikogruppe zwei und drei mit der Anzahl, wie oft welcher Parameter im Jahr 2015 untersucht worden wäre. Der Arbeitsbereich der Beschwerdeführerin im *****Institut***** befinde sich im *****Zentrum*****. Es handle sich um ein *****Zentrum1*****, wo biologische Arbeitsstoffe bis zur Risikogruppe drei behandelt werden würden. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei direkt auf biologische Arbeitsstoffe ausgerichtet (Kultivieren von Keimen im Labor), daher liege eine beabsichtigte Verwendung vor und daraus lasse sich die besondere Gefährdung der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ableiten. Genau deshalb werde die im Gehaltsgesetz geregelte Vergütung gemäß § 112 gewährt. Da diese Tätigkeiten tagtäglich den deutlich überwiegenden Teil der Arbeitszeit ausmachen würden, müsse die Vergütung steuerfrei zur Auszahlung kommen.

Abschließend wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass eine Begehung bzw. Besichtigung der Laborräumlichkeiten vor Ort durch das Bundesfinanzgericht unter Einbeziehung der Beteiligten die beste Gelegenheit biete, die Thematik transparent und deutlich darzustellen und die Unklarheiten bzw. Missverständnisse aus dem Weg zu räumen. Daher erlaube sich die Beschwerdeführerin anzuregen bzw. bitte sie darum, die Begehung zu ermöglichen und zu terminisieren.

Daraufhin richtete das Bundesfinanzgericht am 4. Februar 2020 erneut ein **Schreiben** an die *****DG***** mit der Bitte, die Divergenzen aufzuklären. Unter anderem ersuchte das Bundesfinanzgericht um Aufklärung, mit welchen Stoffen die Beschwerdeführerin im strittigen Jahr hantiert habe. Es sei noch immer unklar, wann die Beschwerdeführerin mit welchen Stoffen gearbeitet habe und wie viele Stunden der täglichen Arbeitszeit von Probenentnahmen und Gefahrenstoffverwendung beansprucht wurden.

Die *****DG***** führte im **Antwortschreiben** vom 17. April 2020 an, dass die im September übersandte Liste chemische Stoffe anführe. Schimmelpilze seien deshalb genannt worden, weil dafür ein „Dichloran Rose Bengal Chloramphenicol Agar“ verwendet werde, das als chemische Gefahr einzustufen sei. Gefahren die durch pathogene Mikroorganismen ausgehen können, wären in der Aufstellung nicht berücksichtigt worden. Die Beschwerdeführerin habe in ihrer übermittelten Liste sämtliche potentiell pathogenen Mikroorganismen (biologische Arbeitsstoffe Risikogruppe zwei) angeführt, welche die Abteilung im Jahr 2015 untersucht habe. Diese können beim Menschen eine Krankheit hervorrufen, deshalb habe die Beschwerdeführerin eine steuerfreie Gefahrenzulage erhalten. Eine genaue Zuordnung, welche Untersuchungen die Beschwerdeführerin durchgeführt habe, sei nicht möglich (ca. 5.100 Proben mit jeweils 4-8 Parametern). Die Untersuchungen würden sich über einen längeren Zeitraum, zwischen einem und zehn Tagen, erstrecken. Jeder Arbeitsschritt werde bei Bedarf von jeder anwesenden Mitarbeiterin durchgeführt. Die Gefahrenzulage sei unter die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG subsumiert worden, weil die Beschwerdeführerin als Vertragsbedienstete im Labor arbeite und mit Proben hantiere. Die Erschwerniszulage sei nicht unter die Begünstigung subsumiert worden. Als Grundlage diene die Auskunft des Finanzamtes vom 2. Februar 2015. In dieser sei festgehalten worden, dass eine steuerbegünstigte Gewährung einer Erschwerniszulage voraussetze, dass Arbeiten überwiegend unter Umständen geleistet werden, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Im gegenständlichen Fall würden nicht die vom Gesetzgeber geforderten Voraussetzungen vorliegen, damit die Erschwerniszulage begünstigt behandelt werden könne.

Das Finanzamt legte den Beschwerdeakt am 5. Dezember 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9. April 2024 wurde die vorliegende Beschwerdesache mit Stichtag 10. April 2024 der Gerichtsabteilung GA 3012 **neu zugeteilt**.

Am 12. März 2025 wurde die **mündliche Verhandlung** durchgeführt. Die Beschwerdeführerin bevollmächtigte Herrn *****Vertreter***** mit der Vertretung in der betreffenden Angelegenheit vor dem Bundesfinanzgericht.

Die Beschwerdeführerin legte die Unterlage „*Erschwerniszulage – Antrag auf Feststellung der steuerlichen Behandlung der Vergütung gem. § 112 GehG (Gehaltsgesetz) für Vertragsbedienstete im K-Schema*“ vor, wonach ihr tagtägliches Ausmaß der Erschwernis bzw. Tätigkeit „65 %“ betrage.

Die Beschwerdeführerin führte aus, dass sie eine Vergütung nach § 112 GehG erhalte, die nur beim „K-Schema“ vorgesehen sei. Am *****Standort*****, sei anhand einer Begehung mit der Personalabteilung entschieden worden, dass die Tätigkeiten nicht überwiegend ausgeführt würden und deshalb steuerpflichtig wären. An diesem *****Standort1***** habe es jedoch seit *****Zeitpunkt***** niemals eine Beschäftigung im „K-Schema“ gegeben (nur an einem anderen Standort in *****Ort*****). Es könne daher keine aussagekräftige Besichtigung stattgefunden haben, weil es vor Ort keine Arbeitsplätze des gehobenen medizinisch-technischen Dienstes gebe. Im Jahr 2020 habe das Bundesfinanzgericht (Außenstelle Linz) zwei Entscheidungen gefällt, daraufhin habe die *****DG***** alle in das „K-Schema“ fallenden Bediensteten, welche eine überwiegende erschwerende Tätigkeit ausüben, auf steuerbegünstigt umgestellt. Die Arbeitsplätze seien intern evaluiert und besichtigt worden. Die Beschwerdeführerin tätige Untersuchungen mit hoch infektiösem Material und das tägliche Ausmaß der Erschwernis der Tätigkeit betrage 65 %. Dieser Wert sei von Führungskräften anhand von Erfahrungswerten festgelegt worden. Die Beschwerdeführerin sei als Vertragsbedienstete bei der *****DG***** angestellt. Basis für die Beschäftigung sei das Vertragsbedienstetengesetz, das Gehaltsgesetz sei Basis für die Entlohnung. Eine Gefahrenzulage und eine Aufwandsentschädigung würden nach § 19b GehG gewährt. Die Erschwernis liege in der besonderen Gefahr der Tätigkeit. Man müsse dauerhaft hoch konzentriert arbeiten, um ein Anstecken zu verhindern. Beide Zulagen würden als Gefahrenzulage angesehen. Arbeiten oder Tätigkeiten der Risikoklassen zwei bis vier würden eine Vergütung rechtfertigen, wobei es die Risikoklasse vier nur an einem Standort gebe. Basis der Risikoklassen sei die Verordnung für biologische Arbeitsstoffe. Die Beschwerdeführerin arbeite nur im L2-Labor und bearbeite biologische Arbeitsstoffe bis zur Risikogruppe zwei. In einer Probe können sich potenziell Arbeitsstoffe bis zur Risikogruppe drei befinden. Diese würden detektiert und in einem anderen Labor weiterbearbeitet.

Die Beschwerdeführerin habe hauptsächlich Lebensmittel untersucht. Es gehe primär um die Detektion von pathogenen Mikroorganismen. Patientenproben habe sie nur selten untersucht, wenn dann am Wochenende. Die pathogenen Keime seien dieselben. Alle anzeigepflichtigen pathogenen Keime würden im Institut der Beschwerdeführerin landen. Der Arbeitsablauf

bestehe im Anlegen von Proben mit Nährmedien, welche entsprechend bebrütet würden. Die Weiterbearbeitung erfolge von unterschiedlichen Personen an unterschiedlichen Tagen.

Die mit Schreiben vom 20. November 2019 übermittelte Liste umfasse nur Lebensmitteluntersuchungen. Sämtliche Organismen würden in die Risikoklasse zwei fallen. Diese Liste betreffe die Abteilung der Beschwerdeführerin, wobei jeder dieselben Tätigkeiten ausüben würde. Die gesamte Tätigkeit im Labor sei erschwerend und gefährlich. Nur administrative Tätigkeiten fielen nicht darunter. Die Liste könne nicht belegen, welche Tätigkeiten die Beschwerdeführerin persönlich ausgeführt habe. Einen Nachweis, um welche Tätigkeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann diese Tätigkeiten geleistet wurden, könne die Beschwerdeführerin nicht erbringen. Alle biomedizinischen Analytiker würden in der Risikogruppe zwei bis vier arbeiten und dieselben Tätigkeiten ausüben. Nur Tätigkeiten der Risikogruppe eins würden von Laborfachkräften mit verkürzter Ausbildung primär ausgeführt. Alle Bundesbediensteten im „K-Schema“ würden die Zulage nach § 112 GehG steuerfrei erhalten.

Schließlich führte die Beschwerdeführerin an, dass es sich bei der in der Beschwerde angeführten und nicht im Akt befindlichen Beilage um ein Standardformular gehandelt habe. Es sei anzukreuzen gewesen, dass die Erschwerniszulage steuerfrei gewährt werden solle, weil sie dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach eine Gefahrenzulage und deshalb steuerfrei zu behandeln sei.

Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag der Beschwerde insoweit stattzugeben, als der Betrag von 1.288,52 Euro steuerfrei behandelt wird.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war im Beschwerdejahr 2015 als biomedizinische Analytikerin im ***Institut*** im ***Zentrum*** tätig. Die Entlohnung erfolgte nach dem Entlohnungsschema „Krankenpflegedienst“, Entlohnungsgruppe „k2“. Die Beschwerdeführerin erhielt für die mit ihrer Dienstleistung verbundenen besonderen Belastungen eine monatliche Vergütung nach § 112 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956 (GehG), aliquot nach ihrem Beschäftigungsverhältnis. Die Beschwerdeführerin war von 1. Jänner 2015 bis 16. September 2015 im Ausmaß von 57,50 % und von 17. September bis 31. Dezember 2015 im Ausmaß von 62,50 % beschäftigt. Ihre Wochenarbeitszeit verteilte sich auf Montag, Dienstag und Mittwoch (Jänner, Februar, Mai, August, September und Oktober) sowie einschließlich Donnerstag (März, Juni und Dezember) und einschließlich Freitag (April, Juli und November jeweils exkl. Donnerstag). In der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung vom 26. Juli 2016, welche laut

Angaben der Beschwerdeführerin im beschwerdegegenständlichen Zeitraum gültig war („gültig ab 16.12.14“), sind folgende Aufgaben und Ziele des Arbeitsplatzes angeführt:

„Optimale administrative Abwicklung von Proben der Abteilung

Durchführung von mikrobiologischen Tests und Prüfungen

Planung von Prüfungen und Auswertung der Ergebnisse, Änderung und Entwicklung von Verfahren und deren Validierung

Umsetzung von QM-Vorgaben in der Abteilung“

Zur Erfüllung der Aufgaben und Ziele sind folgende Tätigkeiten notwendig:

„Probenaufnahme und Registrierung, Zuteilung der jeweiligen Prüfvorschrift

Quantitativer und Qualitativer Nachweis von Bakterien und Pilzen in Lebensmitteln

Hygieneuntersuchungen: Abstriche, Abklatsche

Identifizierung der Erreger

Untersuchung von Mikrobiologischen Umgebungskontrollen

Verwaltung einer Stammsammlung und deren Konservierung und Lagerung

Administration der Labormaterialien bzw. Reagenzien der OE

Qualitätskontrolle der im Haus und extern hergestellten Nährmedien

Betreuung von Laborgeräten und Durchführung von systemerhaltenden Arbeiten

Umsetzung von QM-Vorgaben in der Abteilung

Durchführen von organoleptischen/sensorischen Prüfungen“

Die Beschwerdeführerin war in einem sogenannten „L2-Labor“ tätig und arbeitete mit biologischen Arbeitsstoffen bis zur Risikogruppe zwei. Biologische Arbeitsstoffe (Mikroorganismen) der Gruppe zwei sind Stoffe, die eine Krankheit beim Menschen hervorrufen können und eine Gefahr für Arbeitnehmer darstellen könnten. Eine Verbreitung des Stoffes in der Bevölkerung ist unwahrscheinlich, eine wirksame Vorbeugung oder Behandlung ist normalerweise möglich. Sie untersuchte hauptsächlich Lebensmittel, wobei primär pathogene Mikroorganismen detektiert wurden. Patientenproben wurden nur am Wochenende und daher nur selten untersucht. Sämtliche Kolleginnen und Kollegen in der Abteilung der Beschwerdeführerin untersuchten im beschwerdegegenständlichen Jahr ca. 5.100 unterschiedliche Mikroorganismen der Risikogruppe zwei. Ein Tätigkeitsnachweis bzw. eine Auflistung dieser durchgeführten Untersuchungen war nach Probennummer, Parameterbezeichnung (Mikroorganismus) und Freigabedatum möglich. Wann und in welchem Ausmaß die Beschwerdeführerin im Beschwerdejahr 2015 mit den geschilderten Tätigkeiten befasst war, kann nicht (mehr) nachgewiesen werden. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als biomedizinische Analytikerin stellt im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen innerhalb ihrer Berufssparte keine außerordentliche Erschweris dar.

Die Beschwerdeführerin erhielt laut Jahreslohnkonto 2015 für zwölf Monate eine Erschweriszulage in Höhe von 1.288,52 Euro („Erschweriszul. B pfl.“) und eine Gefahrenzulage in Höhe von 465,54 Euro („Gefahrenzulage %v. V2 f“ für 11 Monate und

„Gefahrenzulage %v. V2 p“ für ein Monat).

Die Erschwernis- und die Gefahrenzulage wurden pauschal gewährt.

Die Gefahrenzulage in Höhe von 426,63 Euro wurde von der Arbeitgeberin steuerfrei behandelt und ist im Lohnzettel L16 unter „steuerfreie Bezüge (KZ 215)“ (neben „ÜSt. So/FT Zu. 100% §68“, „Rufb. Zuschlag 100% §6“ und „Rufb. Zuschlag 200% §6“) mit insgesamt 554,74 Euro angeführt.

Die im Jahreslohnkonto 2015 als Erschwerniszulage bezeichnete Zulage gemäß § 112 GehG wurde von der Arbeitgeberin nach dem Tarif versteuert. Die Zulagenabrechnung durch die Arbeitgeberin erfolgte aufgrund einer zur sachverhaltsbezogenen Anfrage betreffend die steuerliche Behandlung der an die Arbeitnehmer zur Auszahlung gelangenden Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage erteilten Auskunft des Finanzamtes.

Zum Sachverhalt ist die Frage strittig, ob die der Beschwerdeführerin von der Arbeitgeberin im beschwerdegegenständlichen Jahr 2015 gewährte und als Erschwerniszulage bezeichnete Zulage gemäß § 112 GehG unter die Steuerbegünstigung des § 68 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) zu subsumieren ist. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin handelt es sich bei dieser Zulage dem wirtschaftlichen Gehalt nach um eine Gefahrenzulage.

2. Beweiswürdigung

Die Daten zum Beschäftigungsverhältnis ergeben sich aus dem vorgelegten Dienstvertrag, der Arbeitsplatzbeschreibung und den Angaben der Beschwerdeführerin. Die Wochenarbeitszeit wurde im vorgelegten „Zeitkonto Mitarbeiter“ eingesehen. Die Feststellungen zu den Tätigkeiten der Beschwerdeführerin gründen sich auf ihre schriftlichen Eingaben und die Aussagen in der mündlichen Verhandlung.

Die Beschwerdeführerin legte eine glaubhafte Auflistung der Organismen mit der Anzahl der Häufigkeit, wie oft diese Parameter in ihrer Abteilung im Jahr 2015 untersucht und wann diese freigegeben wurden, vor.

Die Auswirkungen der biologischen Arbeitsstoffe der Gruppe zwei sind § 40 Abs. 5 Z 2 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz zu entnehmen.

Die als Erschwerniszulage und Gefahrenzulage gewährten Zulagen, deren Höhe und die steuerliche Behandlung ergeben sich zweifelsfrei aus dem Jahreslohnkonto 2015. Deren pauschale Gewährung wurde von der Beschwerdeführerin angegeben. Die steuerliche Behandlung erfolgte aufgrund einer Auskunft des Finanzamtes zur sachverhaltsbezogenen Anfrage nach durchgeführtem Lokalaugenschein mit abschließender Gesprächsrunde.

Ein Nachweis der überwiegenden Umstände, aufgrund derer eine steuerliche Begünstigung der Erschwernis- oder Gefahrenzulage gewährt werden kann, konnte von der Beschwerdeführerin mangels Grundaufzeichnungen weder vorgelegt noch erbracht werden.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

Dem Beweisantrag vom 20. November 2019 – eine Begehung bzw. Besichtigung der Laborräumlichkeiten vor Ort, um die Thematik transparent darzustellen und Unklarheiten aus dem Weg zu räumen – wurde nicht entsprochen. Die ***DG*** stellte am 22. Dezember 2014 ein Auskunftersuchen zur Frage der Beurteilung der steuerlichen Behandlung von Schmutz-Erschwernis- und Gefahrenzulagen im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988. Ein Prüfer vom Finanzamt führte im Rahmen der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA; nun gemeinsame Prüfung von Lohnabgaben und Beiträgen im Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge – PLB) zeitnah im Jänner 2015 einen Lokalausweis bei der ***DG*** vor Ort durch. Nach abschließender Besprechung kam es zum Ergebnis, dass die Erschwernis- und Schmutzzulagen (mit Ausnahme der in der Pathologie beschäftigten Dienstnehmer) ab 1. Jänner 2015 steuerpflichtig abzurechnen sind, weil die Erfordernisse für eine steuerliche Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht gegeben sind. Bei Erfüllung der Voraussetzungen (überwiegende Tätigkeiten im Lohnzahlungszeitraum) können die gewährten Gefahrenzulagen steuerfrei im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 abgerechnet werden. Diese Auskunft zur sachverhaltsbezogenen Anfrage wurde am 2. Februar 2015 vom Finanzamt an die ***DG*** übermittelt und diese hielt sich bei der Lohnverrechnung an die Feststellungen.

Ein Beweisantrag ist erheblich im Sinne von § 183 Abs. 3 BAO, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung sachverhaltserheblich ist (siehe VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220). Der Beweisantrag legt nicht dar, welche konkreten Erkenntnisse aus der Besichtigung in Bezug auf das Überwiegen der Tätigkeit unter erschwerenden oder gefährdenden Bedingungen im Beschwerdezeitraum 2015 gewonnen werden können, zumal in diesem Jahr ein Lokalausweis stattfand. Eine nunmehrige Betriebsbesichtigung könnte zwar belegen, dass grundsätzlich erschwerende oder gefährdende Arbeitsbedingungen gegeben sind, weshalb auch die jeweilige Zulage gewährt wird. Sie stellen als Momentaufnahme aber keinen 100- prozentigen Nachweis über das Ausmaß und das Überwiegen dieser Arbeitsbedingungen im Beschwerdezeitraum 2015 dar. Eine spätere Darstellung (VwGH 26.1.1982, 81/14/0196) beispielsweise aufgrund von Zeugenaussagen reicht als Ersatz fehlender Grundaufzeichnungen nicht aus (vgl. *Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar § 68 Rz 33 mwN).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 68 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise:

„(1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

[...]

(5) 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

[...]

gewährt werden. ...“

§ 112 Abs. 1 GehG 1956 lautet auszugsweise:

„Den Beamten des Krankenpflegedienstes gebührt für die mit ihrer Dienstleistung verbundenen besonderen Belastungen eine monatliche Vergütung. Diese Vergütung beträgt [...].“

Nach der herrschenden Lehre ist § 68 EStG 1988 so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) drei Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sein müssen. Liegt nur eine Bedingung nicht vor, dann kommt eine Begünstigung nicht in Betracht (siehe u.a. *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 68 Rz 11 ff.).

Die funktionelle Voraussetzung (Zahlung neben dem Grundlohn) und die formelle Voraussetzung (Zahlung aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift; § 112 GehG) liegen unstrittig vor. Beschwerdegegenständlich stellt sich die Frage, ob die materielle Voraussetzung im Sinne der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG (Nachweis der tatsächlichen, den Zulagen zugrundeliegenden, Tätigkeiten) erfüllt ist.

Unter welchen Bedingungen die tatsächlich geleisteten Tätigkeiten überwiegend ausgeführt werden müssen, damit eine dafür gewährte Zulage für die Steuerfreiheit zu qualifizieren ist, bestimmt § 68 Abs. 5 EStG 1988. Anhand dieser Kriterien ist zu prüfen, ob die vom Arbeitgeber bezahlte Zulage steuerfrei gewährt werden kann. Es reicht nicht aus, wenn die in den drei Teilstrichen genannten Umstände vorliegen, sondern der Arbeitnehmer muss vielmehr während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die eine außerordentliche Erschwernis darstellen (vgl. VwGH 22.4.1998, 97/13/0163) oder zwangsläufig eine Gefährdung seines Lebens, seiner Gesundheit oder körperlichen Sicherheit mit sich bringen (vgl. VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121).

Die gesamte von der Beschwerdeführerin im beschwerdegegenständlichen Jahr 2015 aufgrund ihres Dienstverhältnisses erbrachte Arbeitsleistung war daher überwiegend unter Umständen auszuführen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit mit sich bringen. Nicht nur jene Arbeiten, mit denen diese Erschwernis oder Gefährdung verbunden ist, waren zu untersuchen, sondern es war – bezogen auf alle innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes im Sinne des § 77 EStG 1988 geleisteten Arbeiten – zu prüfen, ob diese überwiegend eine Erschwernis oder Gefahrenlage bewirken. Die Tätigkeiten, die mit einer Gefährdung oder Erschwernis verbunden sind, müssen in zeitlicher Hinsicht überwiegen (siehe VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322). Das Überwiegen ist aber auch inhaltlich zu verstehen (siehe *Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴ § 68 Rz 16).

Die Beschwerdeführerin hatte laut Rechtsprechung und Lehre nachzuweisen, um welche Arbeiten (unter außerordentlicher Erschwernis oder Gefährdung) es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann (im Hinblick auf das Erfordernis des Überwiegens) diese geleistet wurden (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0061).

Tätigkeiten unter außerordentlicher Erschwernis gemäß § 68 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 erweisen sich entweder selbst als außerordentlich schwierig, sind unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen oder besonders dringlich (vgl. VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138). Das Gesetz liefert keine Anhaltspunkte für eine Einschränkung des Begriffes der außerordentlichen Erschwernis auf „nur körperliche Erschwernisse“. Die Erschwernis kann demnach auch in Schwierigkeiten der Arbeit selbst oder der Dringlichkeit ihrer Durchführung liegen (siehe VwGH 5.10.1993, 93/14/0101). Jede höher qualifizierte Tätigkeit im Berufsleben setzt auch höhere geistige und psychische Belastungen voraus (VwGH 19.1.1988, 85/14/0124). Der Vergleich zu den üblichen Arbeitsbedingungen muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden (vgl. VwGH 30.1.2014, 2011/15/0040).

Die Beschwerdeführerin hat weder im verwaltungsbehördlichen noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgebracht, die von ihr verrichteten Tätigkeiten wären

unter einer außerordentlichen Erschwernis erfolgt. Sie wies vielmehr darauf hin, die strittige Zulage sei eine Gefahrenzulage bzw. die Erschwernis liege in der besonderen Gefahr ihrer ausgeübten Tätigkeit. Auch der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung konnte nicht entnommen werden, dass die von der Beschwerdeführerin verrichteten Arbeiten im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen (§ 68 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988) eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Selbst die Beschwerdeführerin gab an, dass alle biomedizinischen Analytiker, die in der Risikogruppe zwei tätig sind, dieselben Tätigkeiten ausüben.

Es ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass die Bezeichnung einer Zulage für ihre steuerliche Behandlung nicht ausschlaggebend ist. Wird eine Zulage z.B. als Erschwerniszulage bezeichnet, aber eine nicht anderweitig berücksichtigte Gefährdungskomponente abgegolten, kann diese Zulage in einem angemessenen Rahmen als Gefahrenzulage steuerfrei behandelt werden (vgl. *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 68 Rz 26). Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht das äußere Erscheinungsbild des Sachverhalts maßgebend (vgl. VwGH 30.6.2021, Ra 2020/15/0123).

Eine Begünstigung des § 68 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 3. Teilstrich EStG 1988 setzt voraus, dass tatsächlich Arbeiten verrichtet werden, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die Voraussetzung einer Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die zwangsläufig eine Gefahr darstellen (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0067). Die Gefahrenzulage ist nur begünstigt, wenn sie eine typische Berufsgefahr abgilt (siehe VwGH 5.6.1982, 17/2382/80).

Die Beschwerdeführerin brachte vor, sowohl die steuerfrei gewährte Gefahrenzulage als auch die steuerpflichtig zur Anweisung gelangende Erschwerniszulage als Gefahrenzulage anzusehen. Die Gefahr bestehe in der Tatsache, dass sie erhöhter Infektionsgefahr durch Patientenproben (z.B. Stuhl, Blut, Sputum, Harn etc.) ausgesetzt sei, welche primär das gesamte Erregerpotential enthalten können. Sie sei dieser Gefahr überwiegend in Ihrer Tätigkeit ausgesetzt. Die Beschwerdeführerin untersuchte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum hauptsächlich Lebensmittel und detektierte pathogene Mikroorganismen. Sie war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zumeist von Montag bis Mittwoch und an einigen Tagen auch Donnerstag und Freitag im Labor. Da nach ihren Angaben Patientenproben nur am Wochenende untersucht wurden, konnten diese Tätigkeiten von der Beschwerdeführerin in diesem Zeitraum mangels Anwesenheit nicht vorgenommen werden. Von der Beschwerdeführerin wurden biologische Arbeitsstoffe bis zur Risikogruppe zwei bearbeitet. Arbeiten mit potenziell infektiösen Arbeitsstoffen der Risikogruppe zwei können gemäß § 40 Abs. 5 Z 2 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz eine Krankheit beim Menschen hervorrufen und

eine Gefahr für Arbeitnehmer darstellen. Zur Abdeckung dieser typischen Berufsgefahr erhielt die Beschwerdeführerin bereits eine steuerfreie Gefahrenzulage nach § 19b GehG.

Wie bereits erwähnt ist es zur Erfüllung der materiellen Voraussetzung der Steuerfreiheit erforderlich, während der gesamten Arbeitszeit überwiegend unter Gefährdungsumständen tätig zu sein (siehe VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322).

Ein entsprechender Nachweis ist durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen zu erbringen, weil den Abgabenbehörden eine entsprechende Überprüfungsmöglichkeit geboten sein muss (vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 76). Die spätere Rekonstruierbarkeit (VwGH 26.1.1982, 81/14/0196), sei es auf Grund nicht näher aufgegliederter Eintragungen im Lohnkonto über ausgezahlte Zulagen, sei es auf Grund von Kollektivverträgen, Dienstplänen, Zeugenaussagen oder nachträglich beigebrachten eidesstattlichen Erklärungen der Arbeitnehmer, reicht zum Nachweis nicht aus (vgl. *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG § 68 Rz 33 mwN). Die Gewährung pauschaler SEG-Zulagen – wie im beschwerdegegenständlichen Fall zutreffend – setzt voraus, dass die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und die darauf entfallenden Zulagen durch längere Zeit einzeln aufgezeichnet werden, es sei denn, das Überwiegen wäre schon im Hinblick auf die erwiesene Art der Berufstätigkeit evident. Für daran anschließende Lohnzahlungszeiträume, für die das Pauschale gezahlt wird, bedarf es dann nur mehr des Nachweises, dass sich die Verhältnisse gegenüber dem Zeitraum, für den die Einzelaufzeichnungen geführt wurden, nicht geändert haben (siehe VwGH 27.6.2000, 99/14/0342; *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 68 Rz 22).

Die von der Beschwerdeführerin übermittelte und über 200 Seiten fassende Liste umfasst ausschließlich Lebensmitteluntersuchungen. Im beschwerdegegenständlichen Jahr wurden ca. 5.100 unterschiedliche Mikroorganismen der Risikogruppe zwei untersucht. Die Liste belegt, welche Stoffe an welchen Tagen bearbeitet wurden. Die durchgeführten Untersuchungen sind nach Probennummer, Parameterbezeichnung (Mikroorganismus) und Freigabedatum angeführt. Es kann damit nicht nachgewiesen werden, welche gefährlichen Arbeiten im Einzelnen die Beschwerdeführerin ausführte, weil die Liste die Tätigkeiten sämtlicher Personen, welche in der Abteilung der Beschwerdeführerin tätig waren, enthält und auch ein Überwiegen dieser Tätigkeiten nicht dargestellt. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass sie fast ausschließlich im Labor arbeite und diese Tätigkeiten daher überwiegen, sind als Nachweis nicht ausreichend, zumal sie im Ermittlungsverfahren mehrmals darauf hingewiesen wurde, aussagekräftige Unterlagen beizubringen.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kann der Nachweis der Steuerbefreiung jedoch auch auf andere Weise erbracht werden. Mangels Vorliegens entsprechender Nachweise (Aufzeichnungen) hat sich das Bundesfinanzgericht mit dem entsprechenden Tatsachenvorbringen auseinanderzusetzen (vgl. VwGH 20.9.2006, 2006/14/0028).

Es ist nicht bestreitbar, dass die Beschwerdeführerin mit Arbeitsstoffen hantierte, die eine Gefahr darstellen können. Mit diesen Arbeitsstoffen der Risikogruppe zwei (von vier) wird unter Benützung entsprechender Schutzkleidung und technischen Schutzmaßnahmen gearbeitet. Aus den vorgelegten Unterlagen und den Angaben der Beschwerdeführerin konnte unter Berücksichtigung aller zu erbringenden Tätigkeiten nicht der Schluss gezogen werden, dass sie während ihrer gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut war, die zwangsläufig eine Gefahr darstellten.

Auch können dem Vorbringen der Beschwerdeführerin keine Anhaltspunkte dafür entnommen werden, dass durch die von der Arbeitgeberin gewährte steuerpflichtige Erschwerniszulage eine nicht bereits von der gewährten steuerfreien Gefahrenzulage berücksichtigte zusätzliche Gefährungskomponente abgegolten wird.

Dem in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Formular *„Erschwerniszulage – Antrag auf Feststellung der steuerlichen Behandlung der Vergütung gem. § 112 GehG (Gehaltsgesetz) für Vertragsbedienstete im K-Schema“* ist entgegenzuhalten, dass das Formular erst „ab 23.08.2022“ (ausgewiesen am Formular) bzw. „7.11.2022“ (Unterfertigungsdatum) gültig ist. Obwohl das tägliche Ausmaß der Erschwernis bzw. Tätigkeit aufgrund einer Selbstbeurteilung mit 65 Prozent ausgewiesen ist, kann dies, im Gegensatz zum Jahreslohnkonto 2015, in welchem die Erschwerniszulage durch die Arbeitgeberin steuerpflichtig behandelt wurde, nicht das Beschwerdejahr 2015 betreffen. Bemerkt wird zusätzlich, dass die Arbeitgeberin die Zulage gemäß § 112 GehG – aufgrund der Bezeichnung des Formulars – als Erschwerniszulage ansieht.

Der Beschwerdeführerin verhilft daher die Argumentation, dass die Erschwerniszulage dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach eine Gefahrenzulage sei, nicht zum Erfolg, weil die Arbeitgeberin dem jeweiligen Umstand der Erschwernis bzw. Gefahr durch eine eigene Zulage Rechnung getragen hat.

Zu den in der mündlichen Verhandlung erwähnten „Entscheidungen“ des Bundesfinanzgerichtes ist auszuführen, dass sowohl im Verfahren RV/5100340/2019 als auch im Verfahren RV/5100508/2019 vom Bundesfinanzgericht eine verfahrensleitende Verfügung (Beschluss gemäß § 300 Abs. 1 lit. b BAO) zur Durchführung eines Verfahrens nach § 300 BAO erlassen wurde und nicht mit Erkenntnis (=Sachentscheidung), in welchem über eine Rechtsfrage inhaltlich abgesprochen wird, entschieden wurde. Aufgrund der Beschlüsse hat das Finanzamt die angefochtenen Bescheide gemäß § 300 Abs. 1 BAO aufgehoben und neue Sachbescheide erlassen. Begründend wurde angeführt, dass im konkreten Einzelfall entsprechend dem Beschwerdevorbringen die Erschwerniszulage steuerfrei zu stellen ist.

Das Bundesfinanzgericht hat jedoch in vergleichbaren Beschwerdefällen, auf die die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde auch hinwies, in mehreren Erkenntnissen inhaltlich entschieden und das Begehren von biomedizinischen Analytikern auf Steuerfreistellung der als Erschwerniszulage bezeichneten Vergütung als unbegründet abgewiesen (siehe dazu BFG

2.8.2017, RV/2100708/2017, BFG 19.4.2018, RV/5100591/2017, BFG 20.4.2018, RV/5101487/2017, BFG 16.5.2018, RV/5100325/2017, BFG 16.7.2019, RV/2100579/2018, BFG 23.06.2022, RV/4100154/2017).

Abschließend wird noch ausgeführt, dass dem Beweisanbot nicht nachgekommen wurde, weil aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes ein nunmehriger Lokalaugenschein als Momentaufnahme keinen Nachweis über das Ausmaß und das Überwiegen der Arbeitsbedingungen im Beschwerdezeitraum 2015 erbringen kann, zumal in diesem Jahr ein Lokalaugenschein durchgeführt wurde.

Die strittige Erschwerniszulage war nicht unter die Steuerbegünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu subsumieren, weil die in § 68 Abs. 5 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen nicht gegeben waren.

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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung der Frage, ob die Erschwerniszulage der Steuerbegünstigung gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 unterliegt, nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, sondern hat sich auf diese sowie den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen gestützt. Da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt, war die Revision nicht zuzulassen.

Graz, am 31. März 2025