

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin Christoph Wittmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. Oktober 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Oktober 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2022, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 22. Jänner 2024 abgeändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Allgemeines

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf) ist **Eigentümerin** der **Wohnung Top 5**, ***1***, ***20*** Graz, samt Tiefgaragenplatz Nr 61 (Vermietungsobjekt).

Über das Vermietungsobjekt wurde von der Bf mit der ***2*** Siedlungsgenossenschaft gemeinnützige eGenmbH (im Folgenden Siedlungsgenossenschaft) am **28.5.2020** ein **Kaufanwartschaftsvertrag** abgeschlossen. In diesem Vertrag wurden ua ein **Fixpreis** von 164.641,43 Euro (§ 3), die Zahlungsmodalitäten (§ 4), Übergabezeitpunkt und -modalitäten (§ 6), eine Verpflichtung zum Abschluss eines späteren Kauf- sowie Wohnungseigentumsvertrags zur grundbücherlichen Abwicklung (§ 9), die Tragung von Betriebs-, Heiz- und Verwaltungskosten ab Übergabe (§ 10) und die Modalitäten für die Zahlung der GrESt samt

Verpfändung des Vermietungsobjekts der Bf gegenüber der Siedlungsgenossenschaft für allfällige dahingehende Ersatzansprüche (§ 17), vereinbart.

Mit **Mietvertrag** vom 30.8.2021 wurde das Vermietungsobjekt von der Bf **ab 1.9.2021** an ihren Sohn Lukas ***3*** vermietet.

In weiterer Folge wurde am 23.3.2022 über das Vermietungsobjekt ein notariell beglaubigter Kaufvertrag zwischen der Bf und der Siedlungsgenossenschaft abgeschlossen. Nach dessen Punkt 1. Absatz 4 wurde dieser weitere Kaufvertrag in Erfüllung des oa Kaufanwartschaftsvertrags vom 28.5.2020 zur Einverleibung des Eigentumsrechts im Grundbuch abgeschlossen. Laut Punkt 4. des Kaufvertrages war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (23.3.2022) der Gesamtkaufpreis von 164.641,13 Euro bereits von der Bf bezahlt.

Für das Vermietungsobjekt ergäben sich die folgenden **Anschaffungskosten**:

Kaufpreis laut Kaufvertrag für Wohnung und Garage:	164.641,43 Euro
3,5% GrESt:	5.762,45 Euro
1,1% Grundbucheintragsgebühr:	1.811,06 Euro
Vertragserrichtungskosten lt Aufstellung Bf:	880,00 Euro
Umplanung Haustechnik lt Aufstellung Bf:	120,00 Euro
Beitrittsgebühr Genossenschaft lt Aufstellung Bf:	51,60 Euro
Anschaffungskosten gesamt:	173.266,54 Euro

Laut einem **Schreiben** der Siedlungsgenossenschaft vom **27.12.2021** würden die reinen Baukosten des Gebäudes **148.475,02 Euro** betragen.

2. Beschwerde

Gegen den ESt-Bescheid vom 5.10.2023 erhob die Bf am **9.10.2023 Beschwerde**. Darin führte sie begründend aus, dass nach § 3 Abs 1 GrundanteilV die pauschale Ermittlung des auszuscheidenden Anteils des Grund und Bodens nach § 2 der VO nicht anzuwenden sei, wenn die Aufteilung auf Grund und Gebäude nachgewiesen werde. Tatsächlich habe der Bauträger – Gemeinnützige Bau- und Siedlungsgenossenschaft ***12*** reg Genossenschaft mbH – mit E-Mail vom 27.12.2021 die Aufteilung des gesamten Fixpreises (Anschaffungskosten auf

Grundkosten und Baukosten ohne Anschaffungsnebenkosten), bekannt gegeben. Niemand könne die Baukosten = Gebäudeanteil einer neuen Wohnung besser beurteilen als der Bauträger. Die Basis für die Gebäudeabschreibung betrage 156.253,14 Euro. Die Aufteilung auf Grund und Boden sei daher mit 9,82% und auf Gebäude mit 90,18% vorzunehmen.

Der Anschaffungszeitpunkt entspreche dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums. Das sei der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.

Anschaffungszeitpunkt sei der Zeitpunkt der Lieferung (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums), also die Erlangung der Nutzungsmöglichkeit und zwar nicht nur iSd bloß rechtlichen, sondern iSd faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut (Verweis auf VwGH 25.2.1997, 97/14/0006). Entscheidend sei die tatsächliche Nutzungsmöglichkeit und nicht nur der rechtliche Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzung und Lasten. Ein bebautes Grundstück sei in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem Besitz, Nutzungen, Gefahr und Lasten auf dem Käufer übergangen. Maßgebend sei nicht der vertraglich vorgesehene, sondern der tatsächliche Übergang (Verweis auf BFH 17.12.2009, AZ III R92/08). Die Bf habe am 28.5.2020 nicht einen „Kauf- und Anwartschaftsvertrag“ mit dem Bauträger unterschrieben, sondern einen „Kauf-Anwartschaftsvertrag“, in dem das Recht auf den Erwerb einer bestimmten Wohnung vom Bauträger eingeräumt worden sei. Sie sei damit eine Wohnungseigentumsbewerberin (im Folgenden WEB), die mit dem Bauträger einen Vertrag abschließt, um Wohnungseigentümerin einer bestimmten Wohnung zu werden. Die Übergabe und Übernahme der Wohnung und der gewöhnlich nutzbare Teil der Wohnungsanlage gelte mit Übergabe der Schlüssel als vollzogen. Gefahr und Zufall, Nutzung und Lasten gingen mit dem gleichen Tag auf die WEB über. Laut Kauf-Anwartschaftsvertrag sollte die Übergabe bis spätestens 30.6.2021 erfolgen. Tatsächlich sei die Übergabe erst am 30.8.2021 erfolgt, wie aus dem Besichtigungsprotokoll hervorgeht. Daher habe die wirtschaftliche Nutzung in Form der Vermietung erst mit 1.9.2021 beginnen können. Der Anschaffungszeitpunkt der Wohnung sei damit nach dem 30.6.2020 gelegen und der Anspruch auf die beschleunigte Abschreibung sei daher gegeben.

Die belangte Behörde habe in der Bescheidbegründung festgestellt, dass die Bf ua eine Arbeitsaufzeichnung/Beschreibung vom 16.2.2021 vorgelegt habe, mit der sie allgemein ihren Arbeitsablauf an einem typischen Operationstag/Arbeitstag schildere und angeführt sei, welchen Gefahren und Erschwernissen sie ausgesetzt „sein soll“, obwohl die Arbeitgeberin, Krankenhaus der ***4*** GmbH, im auch vorgelegten Schreiben vom 1.7.2021 bestätige, dass der in der oa Arbeitsaufzeichnung/Beschreibung beschriebene Arbeitsablauf und die aufgezählten Tätigkeiten, korrekt seien. Um den Tätigkeitsbereich einer diplomierten Gesundheits- und Krankenpflegerin (im Folgenden DGKP), welche als OP-DGKP nahezu ausschließlich im OP-Bereich tätig sei, beurteilen zu können, müsse der Urteilende zumindest ebenso lange den täglichen Arbeitsablauf selbst beobachten, was nicht geschehen sei. Ohne diese Beobachtung sei er nicht in der Lage zu beurteilen, ob die vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen der Bf zutreffend seien. Die Schilderung eines typischen Arbeitstages

mit den zu verrichtenden Tätigkeiten und der jeweiligen Dauer ergebe einen Anteil von rund 95% (455 belastete Arbeitsminuten durch 480 Minuten Gesamtarbeitszeit pro Tag) für Arbeiten, die mit außerordentlicher Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahren verbunden seien. Typisch heiße, dass dieser Arbeitsablauf charakteristisch für einen OP-Tag sei und dies für alle Arbeitstage gelte.

3. Beschwerdeverentscheidung

Mit **Beschwerdeverentscheidung** vom **22.1.2024** änderte das Finanzamt aufgrund der Beschwerde vom 9.10.2023 seinen ESt-Bescheid 2022 vom 5.10.2023 ab und führte begründend aus wie folgt: Abweichend vom allgemeinen steuerlichen Anschaffungszeitpunkt (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums iSd Erlangung der faktischen Verfügungsgewalt über das Wirtschaftsgut) sei als Zeitpunkt der Veräußerung bzw Anschaffung iZm Grundstücken der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (zB Kauf- oder Tauschvertrag) und nicht jener der sachenrechtlichen Übergabe maßgebend (Verweis auf VwGH 8.2.1989, 88/13/0049; 20.11.1997, 96/15/0256). Dies gelte jedoch dann nicht, wenn das wirtschaftliche Eigentum schon früher übertragen worden sei, bspw wie im Beschwerdefall durch Abschluss des Kaufanwartschaftsvertrags vom 28.5.2020, der den später abgeschlossenen grundbuchsfähigen Kaufvertrag vom 23.3.2022 vorwegnehme (Verweis auf VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177 und EStR Rz 6623 bzw 6629). Die steuerliche Anschaffung einer Eigentumswohnung könne auch vor deren Fertigstellung erfolgen (Verweis auf EStR Rz 6641 zur Hauptwohnsitzbefreiung iZm der ImmoESt: *„Ist das Eigenheim oder die Eigentumswohnung zum Zeitpunkt der Anschaffung (s Rz 6629) noch nicht fertig gestellt, beginnt die einjährige Toleranzfrist mit der Fertigstellung des Eigenheimes bzw. des Gebäudes, in dem sich die Eigentumswohnung befindet.“* Für den 28.5.2020 als Anschaffungszeitpunkt spreche auch die Tatsache, dass der ggst „Kauf- und Anwartschaftsvertrag“ zur Bemessung der GrESt am 5.6.2020 zu Erfassungsnummer ***19*** angezeigt worden sei, der Bf die GrESt zu diesem Vorgang mit GrESt-Bescheid vom 14.7.2020 vorgeschrieben und diese am 24.8.2020 bezahlt worden sei, woraufhin das Finanzamt am 25.8.2020 eine steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt habe. Die steuerlich maßgebliche Anschaffung sei nach Ansicht des Finanzamts somit durch Abschluss des „Kauf- und Anwartschaftsvertrags“ am 28.5.2020 erfolgt und könne dahingehend die beschleunigte Gebäudeabschreibung nicht zur Anwendung gelangen.

Ad Aufteilung zwischen Grund & Boden sowie Gebäude

Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, seien bei Vermietungen ab dem 1.1.2016 von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes grundsätzlich 40% als Anteil für den Grund und Boden pauschal auszuschneiden. Alternativ dazu könne auch das Aufteilungsverhältnis entsprechend der GrundanteilV 2016, BGBl II 2016/99, herangezogen

werden. Zum Aufteilungsverhältnis zwischen Grund & Boden sowie Gebäude sei der Bf zuzustimmen, dass in § 3 Abs 1 GrundanteilV angeführt sei, dass der Nachweis „*beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden*“ könne und ein Sachverständigengutachten laut dem reinen Wortlaut der Verordnung nicht zwingend erforderlich sei. Allerdings sei diesbzgl auf die VwGH-Rsp hinzuweisen, wonach die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen habe und hiezu jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen sei (Verweis zB auf VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104). Auch die Literatur fordere für den zu erbringenden Nachweis die Vorlage eines Sachverständigengutachtens (Verweis etwa auf Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020), § 16, Rz 161; Prodinger, SWK 2016, 737, 738; derselbe, SWK 2017, 1111). Ebenfalls sei in der Jud des BFG bisher der Nachweis eines abweichenden Aufteilungsverhältnisses nach § 3 Abs 1 GrundanteilV nur durch Sachverständigengutachten anerkannt worden (Verweis zB auf BFG 25.10.2023, RV/1100017/2023; 24.10.2022, RV/7103699/2020; eine andere Berechnungsmethode ablehnend etwa BFG 15.7.2020, RV/3100425/2019; 30.11.2018, RV/2101083/2018). Darüber hinaus sei im zweiten Satz des § 3 Abs 1 GrundanteilV angeführt, dass selbst ein vorgelegtes Gutachten der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliege (Verweis dazu etwa BFG 19.7.2023, RV/7100885/2021, zur ablehnenden Würdigung eines Gutachtens).

Ggst sei von der Bf nicht einmal ein Gutachten vorgelegt worden, welches in weiterer Folge der freien Beweiswürdigung der Abgabebehörde unterliegt, sondern lediglich eine von der Verkäuferin der Wohnung erstellte Aufstellung über die Grund- und Baukosten, die den Fixpreis ergäben. Solche von Verkäufern (zB Bauträgern bzw gemeinnützigen Wohnbaugesellschaften) zur Verfügung gestellte Aufstellungen seien in der BFG-Judikatur bisher nicht als ausreichender Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses anerkannt worden (Verweis zB auf BFG 25.3.2021, RV/7100416/2021; 12.04.2021, RV/7100418/2021). In Einklang mit der oa Rsp erachte die belangte Behörde somit die übermittelte Aufstellung als nicht ausreichend, ein von der GrundanteilV abweichendes Aufteilungsverhältnis zwischen Grund und Boden sowie Gebäude nachzuweisen.

In der Beschwerde sei nun erstmals vorgebracht worden, dass die Wohnung entgegen § 6 des „Kauf- und Anwartschaftsvertrags“ vom 28.5.2020 nicht am 30.6.2021 übergeben worden sei, sondern die Übergabe erst am 30.8.2021 stattgefunden habe. Nach der VwGH-Jud komme bei Gebäuden eine AfA ab der Fertigstellung bzw Bereitstellung zur Vermietung in Betracht (Verweis zB VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067; 27.11.1984, 83/14/0046). Nach dem Vorbringen in der Beschwerde sei die Wohnung erst in der zweiten Hälfte des Jahres 2021 fertig- und zur Vermietung bereitgestellt worden, welche ab 1.9.2021 begonnen habe.

Ad Steuerfreiheit der SEG-Zulagen

Hinsichtlich des zu führenden Nachweises weist die belangte Behörde neuerlich darauf hin, dass für eine Steuerfreiheit entsprechende Aufzeichnungen zu den jeweils geleisteten Tätigkeiten erforderlich seien. Nach der Rsp müsse für die gebotene Überprüfung vom Steuerpflichtigen mittels Aufzeichnungen nachgewiesen werden, um welche Arbeiten es sich konkret gehandelt habe und wann diese Arbeiten geleistet worden seien (Verweis zB auf VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0061). Unterlasse es der Abgabepflichtige, die nach der Rsp erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, seien die Abgabenbehörde und das BFG nicht gehalten, von sich aus eigene Ermittlungen anzustellen. 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 (Verweis zB auf VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207, 28.10.2004, 2000/15/0054; BFG 25.5.2021, RV/2100790/2019). IdZ gehe auch der Einwand der Bf, wonach „*der Urteilende zumindest ebenso lange den täglichen Arbeitsablauf selbst beobachtet*“ haben müsse, ins Leere. Die Bf verkenne dabei, dass nicht die Abgabenbehörde die Beweislast trifft, nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht vorlägen. Vielmehr liege es iSd oa Rsp an der Bf selbst, einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, die die Steuerfreiheit der Zulagen rechtfertigten. Da die Bf, wie ausgeführt, für die begehrte Steuerfreiheit selbst keine geeigneten, nachvollziehbaren und überprüfbaren Angaben samt entsprechenden Nachweisen beibringe, gelinge ihr die in der oa Rsp unter Beachtung der erhöhten Mitwirkungspflicht geforderte einwandfreie und zweifelsfreie Nachweisführung ggst nicht.

4. Vorlageantrag

Mit Schriftsatz vom **22.2.2024** beantragte die Bf die **Vorlage** ihrer **Beschwerde an das BFG**.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf hat mit einem Bauträger (Siedlungsgenossenschaft) am **28.5.2020** einen **Kaufanwartschaftsvertrag** über den Erwerb einer erst zu errichtenden bestimmten Wohnung, nämlich Top 5, mit ca 55 m² Wohnnutzfläche zum Fixpreis von 136.930,92 Euro gemeinsam mit einem Tiefgaragenstellplatz (um 27.710,51 Euro) in einem Gebäude, in dem sich rund 13 Wohnungen befinden, in *****20*** Graz, ***5*** ***6*****, abgeschlossen.

Mit im Grundbuch eingetragener **Urkunde** gem § 40 Abs 2 WEG (**grundbücherliche Sicherung des WEB**) vom **9.6.2020** **sagte** die Siedlungsgenossenschaft, die auf der Liegenschaft EZ ***13***, KG ***7***, eine Wohnanlage, an welcher Wohnungseigentum begründet werden soll, errichtet, ua der Bf die **Einräumung des Wohnungseigentumsrechtes zu**.

Die **Übergabe** der Wohnung erfolgte nach Fertigstellung am **30.8.2021**, wobei diese gem § 6 des erwähnten Kaufanwartschaftsvertrages spätestens zum 30.6.2021 erfolgen hätte sollen. Ihr Anteil an der Liegenschaft beträgt damit insgesamt 132/9040, wovon 116/9040 Anteile auf die Eigentumswohnung und 16/9040 Anteile auf den KFZ-Stellplatz entfallen.

Die Bf **vermietet** die Wohnung **seit 1.9.2021** an ihren Sohn. Sie hat für die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage einen **Grundanteil von 9,82% ausgeschieden**. Die Berechnung erfolgte anhand eines E-Mails der Siedlungsgenossenschaft vom 27.12.2021. Darin wird pauschal als **Grundkosten** ein Betrag iHv **16.166,41 Euro** sowie an Baukosten iHv 148.475,02 Euro (insgesamter Fixpreis: 164.641,43 Euro) ausgewiesen, ohne Angabe näherer Details. Die belangte Behörde rechnete demgegenüber zu Recht zusätzlich zum Kaufpreis laut Kaufvertrag noch Nebenkosten wie insb GrEst, Grundbucheintragsgebühr und Vertragserrichtungskosten hinzu (vgl *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz²⁵, 2025, Rz 79), weswegen die **gesamten Anschaffungskosten 173.266,54 Euro** betrugen.

Weitere Unterlagen zur Ermittlung des Grundanteils, wie insb ein Sachverständigengutachten, wurden nicht vorgelegt.

Der **Kaufanwartschaftsvertrag** vom **28.5.2020** enthält folgende Passagen:

„Kauf-Anwartschaftsvertrag

*abgeschlossen zwischen der GEMEINNÜTZIGEN BAU- UND SIEDLUNGSGENOSSENSCHAFT ***12*** REGISTRIERTE GENOSSENSCHAFT MIT BESCHRÄNKTER HAFTUNG in ***14*** ***2***, im folgenden kurz Siedlungsgenossenschaft genannt, einerseits und Frau [Bf] als Wohnungseigentumsbewerber, im folgenden kurz WEB genannt, andererseits wie folgt:*

§ 1

*Die Siedlungsgenossenschaft ist grundbücherliche Eigentümerin des Grundstückes 56/9 vorgetragen in EZ ***13*** KG ***7***, Ger.Bez. ***15***, mit der hausinternen Bezeichnung Objekt Nummer ***16***, 51-Fam.Haus Graz, ***5*** ***17***.*

Die Siedlungsgenossenschaft beabsichtigt, auf diesem Grundstück im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ein Wohngebäude mit Eigentumswohnungen, entsprechend den nach den geltenden Gesetzen einzuholenden Bescheiden, wie baubehördliche und naturschutzrechtliche

Bescheide, und des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGG) in der jeweils geltenden Fassung oder der an deren Stelle tretenden Rechtsvorschriften zu errichten.

Hinsichtlich der Bauplanung, Ausstattung und Fertigstellung des Objektes sind die im Prospekt über die Errichtung dieses Objektes angeführten Daten und Pläne maßgebend. Dieser Prospekt bildet einen Vertragsinhalt.

[...]

Die Siedlungsgenossenschaft ist berechtigt, die geplante Wohnanlage in Teilabschnitten oder im Ganzen zu errichten.

§ 2

*Gegenstand dieses Vertrages sind die Wohneinheit Nr. 5, Haus ***6*** im Rohbauausmaß von 55,07 m², mit Kellerabteil Nr. ***6***/5, und der Autoeinstellplatz in der Tiefgarage Nr. 61 in Wohnungseigentum.*

[...]

Der Plan, die Ausstattung der Wohnung, deren Bestandteile und Nutzfläche sind dem WEB durch den Prospekt bekannt.

[...]

§ 3

Der Fixpreis des gegenständlichen Kaufobjektes beträgt

Eigentumswohnung Euro 136.930,92 + Autoeinstellplatz in der Tiefgarage Euro 27.710,51

insgesamt Euro 164.641,43

und wird zur Gänze mit Eigenmitteln des WEB finanziert.

§ 4

Die vom WEB gemäß § 3 dieses Vertrages aufzubringenden Eigenmittel (Baranzahlung) sind wie folgt zur Zahlung fällig:

Euro 54.880,48: bis 21.08.2020

Euro 54.880,48: fällig bei Rohbaufertigstellung

Euro 54.880,47: fällig 1 Monat vor Übergabe der Wohnung jedoch unter der Voraussetzung, dass zu diesen Terminen im Grundbuch bereits die Anmerkung der Einräumung von Wohnungseigentum eingetragen ist, [...]

Im Falle eines Zahlungsverzuges ist die Siedlungsgenossenschaft berechtigt, Zinsen und Verzugszinsen in der nach dem WGG und der Bundesabgabenordnung zulässigen Höhe zu verrechnen und auch den Rücktritt vom Vertrag nach Stellung einer angemessenen Frist zu erklären.

[...]

§ 6

Die Übergabe und Übernahme der gegenständlichen Wohnung und der gewöhnlich nutzbaren Teile der Wohnanlage im vereinbarten Bau- und Ausstattungszustand in den faktischen Besitz und Genuss des WEB gilt mit dem Tage der Übergabe der Schlüssel als vollzogen. Gefahr und Zufall, Nutzung und Lasten gehen mit dem gleichen Tage auf den WEB über.

Diese Übergabe wird bis spätestens zum 30.06.2021 erfolgen.

[...]

§ 9

Die Siedlungsgenossenschaft und der WEB verpflichten sich, nach Vorliegen des Gutachtens über die Nutzwerte und Mindestanteile, Vollendung der Bauführung, Bezahlung der tatsächlichen Baranzahlung, Genehmigung der Endabrechnung durch das Land Steiermark, sowie Erfüllung der laufenden Verpflichtungen aus der Nutzung des Vertragsgegenstandes einen Kaufvertrag über sovielen Anteile der im § 1 dieses Vertrages bezeichneten Liegenschaft abzuschließen, als zur Einräumung des Wohnungseigentums an der im § 2 dieses Vertrages bezeichneten Wohnung bzw. sonstigen Räumlichkeit und dem Abstellplatz für Kraftfahrzeuge erforderlich sind; im Anschluss daran ohne Verzug auch einen Wohnungseigentumsvertrag abzuschließen, in diesem den übrigen Miteigentümern der Liegenschaft das Wohnungseigentumsrecht an den ihnen zugewiesenen Wohnungen bzw. sonstigen Räumlichkeiten und Abstellplätzen für Kraftfahrzeuge unentgeltlich einzuräumen, sowie auch einen Verwaltungsvertrag zur Bestellung der Siedlungsgenossenschaft als Verwalterin abzuschließen.

Der Wohnungseigentums- und Verwaltungsvertrag hat die Bestimmungen des dem WEB mit diesem Kauf-Anwartschaftsvertrag übermittelten Mustervertrages zu enthalten.

[...]

§ 11

Die Siedlungsgenossenschaft ist berechtigt, diesen Vertrag mit sofortiger Wirkung schriftlich für aufgelöst zu erklären, wenn:

1. die gemäß § 4 und § 10 dieses Vertrages zu erbringenden Leistungen nicht innerhalb der festgesetzten Fristen erbracht werden.

[...]“

Im ggst Fall hat die Siedlungsgenossenschaft als **Bauträger** ein **Bauprojekt**, bestehend aus 47 Wohnungen, aufgeteilt auf vier Häuser, realisiert. In weiterer Folge hat der Bauträger zu Fixpreisen diese Wohnungen (ua an die Bf) mit Anwartschaftsvertrag veräußert. Um Wohnungseigentum erwerben zu können, war es unabdingbar, dass die Bf auch **(Mit-) Eigentümerin** der bebauten Liegenschaft wurde. Es besteht seitens des BFG kein Zweifel, dass die Bf bereits in ein **fertiges Bebauungskonzept** eines Bauträgers eingebunden war, das ihr ermöglichte, zu einem Fixpreis eine Wohnung mit dem entsprechenden Grundanteil zu erwerben. Das Vorliegen des Anwartschaftsvertrages unter Einbeziehung des WEG ist selbst ein Indiz dafür, dass Eigentum an einem **erst zu errichtenden** Gebäude verschafft werden soll, wobei der Erwerber sein Recht an der Liegenschaft auch von einem Dritten erwerben kann (§ 13 Kaufanwartschaftsvertrag vom 28.5.2020).

Bf begehrt, den Grundanteil statt mit 30% mit 9,82% anzusetzen. Der entsprechende **Nachweis** ist ihr **nicht gelungen**.

Die Bf war im **Streitjahr 2022** als Diplomierte Gesundheits- und Krankenpflegerin für die OP-Pflege (OP-DGKP) von 1.1. **bis 31.8.2022** bei den *****4***** und **ab dem 1.9.2022** im Krankenhaus der *****8***** (im Folgenden *****9*****) tätig.

Aus den übermittelten monatlichen Gehaltsabrechnungen ergibt sich, dass die Bf bei beiden Arbeitgebern Zulagen erhalten hat, die von den Arbeitgebern als steuerpflichtiger Arbeitslohn abgerechnet wurden. Diese Zulagen sind in den monatlichen Gehaltsabrechnungen der Krankenhaus der *****4***** GmbH als „**Gefahrenzulage pflichtig**“ bzw in jenen der der Krankenhaus der *****9***** als „**Spitalbed. EG Zulage pfl**“ bezeichnet und beträgt bei beiden Arbeitgebern monatlich pauschal 280,- Euro.

Auf das Dienstverhältnis findet der **Kollektivvertrag** der konfessionellen Krankenanstalten Steiermark Anwendung. Nach § 16 des anzuwendenden KV haben Dienstnehmer Anspruch auf

Nebengebühren nach Beilage 3 des Zulagenkatalogs. Unter anderem wird eine OP-Zulage für DGKP für jene Arbeitnehmer gewährt, welche im anästhesiologischen Bereich tätig sind. Weiters gebührt eine „Spitalsbedienstete-Erschwernis-Gefahrenzulage“ (SEG-Zulage).

Gem § 20 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz (GuKG) umfasst die **Pflege** im **OP-Bereich** die Vorbereitung, Mitwirkung und Nachbetreuung bei **operativen Eingriffen**. Hierzu zählen insb das **Instrumentieren** in allen operativen Fachrichtungen, die **Desinfektion, Sterilisation** und Wartung der bei der OP benötigten **Instrumente** sowie die prä- und postoperative Betreuung der Patienten im OP-Bereich. Die Bf ist überwiegend als Vollzeitbeschäftigte zu **40 Stunden** idR an 5 Tagen pro Woche beschäftigt. Die konkrete Lage der Arbeitszeit wird jeweils durch einen **Dienstplan** mitgeteilt, wobei die Normalarbeitszeit im Rahmen eines Durchrechnungszeitraumes zu erbringen ist.

Sofern kein Journdienst geleistet wird, beginnt die tägliche Arbeitszeit um 7:00 Uhr und dauert idR bis 15:30 Uhr, wobei eine unbezahlte Mittagspause von 30 Minuten in Anspruch genommen wird. Die Bf ist ausschließlich im OP-Trakt tätig. In diesem Bereich des Krankenhauses sind die Operationssäle, Vorbereitungsräume und Aufwachräume situiert.

Beschreibung eines typischen Arbeitstages:

Der Dienst beginnt idR mit einer Morgenbesprechung, welche bis 7:15 Uhr andauert. Daran schließt sich die allgemeine Vorbereitung für die Operationen an. Es werden der OP-Tisch, die Geräte und das sonstige Instrumentarium vorbereitet. Die Vorbereitung dauert 20 Minuten.

Die Bf wird meistens bei Nebenhöhlen-Operationen, Operationen an der Gallenblase, etc eingesetzt. Die Bf lagert gemeinsam mit einem/r weiteren OP-DGKP (oder einer OTA) den Patienten vom Bett auf den OP-Tisch. Die Umbettung dauert 5 Minuten.

Nach Beendigung der OP muss die Bf das gesamte kontaminierte Instrumentarium versorgen bzw entsorgen, was 10 Minuten in Anspruch nimmt.

Die Bf lagert gemeinsam mit einem/r weiteren OP-DGKP (bei der Umlagerung hilft auch die Anästhesie – DGKP und Arzt – mit, da der Patient in Begleitung der Anästhesie in den Aufwachraum gebracht wird) den Patienten vom OP-Tisch wieder in sein Bett, was 10 Minuten dauert. Die anschließende Reinigung des OP-Tisches sowie des OP-Saales mit Desinfektionsmittel, der Abbau sowie der Neuaufbau von Geräten nimmt 20 Minuten in Anspruch.

Die Darstellungen der Bf in ihrer „Arbeitsaufzeichnung/Beschreibung“ vom 16.2.2021 betreffend das **Heben** von schweren Instrumententassen und von Patienten, die regelmäßige chirurgische **Händedesinfektion**, das Hantieren mit **spitzen, scharfen** und **kontaminierten**

Gegenständen sowie das damit verbundene Infektions-, Stich- und Schnittverletzungsrisiko, der Umgang mit ansteckenden Patienten, etc sind als **typische Berufsgefahren/-erschwerisse** zu qualifizieren. Diese bestehen nicht nur für OP-DGKP, sondern auch für DGKP in der Ambulanz oder auf der Station, genauso wie für andere Berufsgruppen wie für OTA, PA, PFA und Ärzte.

OP-Säle sind Arbeitsräume, weswegen diese nach den Anforderungen des ASchG und der AStV zu bauen und einzurichten sind. Insb müssen diese Arbeitsräume den Erfordernissen des Schutzes des Lebens und der Gesundheit der Arbeitnehmer entsprechen, es muss gem §§ 26 f AStV ausreichend gesundheitlich zuträgliche Atemluft vorhanden sein und es müssen angemessene raumklimatische Verhältnisse herrschen. Für die Hygieneanforderungen zB in Operationsräumen, OP-Nebenräumen, Untersuchungs- und Behandlungsräumen sowie Aufwachräumen wird die ÖNORM H 6020 „Lüftungstechnische Anlagen für medizinisch genutzte Räume“ angewendet. Gem der ÖNORM H 6020 müssen OP-Räume mechanisch be- und entlüftet sein. Im OP-Bereich muss die Klimatechnik einen Laminar Air-Flow $\geq$ des 10-fachen Luftwechsels pro Stunde gewährleisten (DIN 1946/Teil 4). Zusätzlich zur Umluft (maximal 50%) soll die Zumischung von Frischluft erfolgen.

Anwender wie die Bf tragen wesentlich zur Vermeidung der Raumluftkontamination bei. Mit einer perfekten Anästhesiearbeitstechnik kann der Schutz der Arbeitnehmer gewährleistet werden. Die reflektierte Verordnung bzw der Verzicht auf Lachgas (zB mit Ersatz durch Sevofluran/Druckluft/Sauerstoff) trägt zur Reduktion der Raumluftkontamination und der gesundheitlichen Schäden beim OP-Personal bei (zB AUVA, Sicherer Umgang mit Narkosegasen, 2016, 9).

Bei unterschiedlichen chirurgischen Verfahren, zB **Elektrokautern**, **Lasern** oder Schneiden mit dem **Ultraschallskalpell**, wird durch Hitzeeinwirkung oder Ultraschall Gewebe schonend zertrennt, verschorft und Blutungen gestillt. Betrachtet man ausschließlich die unmittelbaren Auswirkungen der Rauchgase, ist das **Risiko gering**. Obwohl bereits zahlreiche Virenbestandteile in chirurgischen Rauchgasen gefunden worden sind, ist die **Ansteckungsgefahr nicht sehr hoch** (Pexa, Schutz vor chirurgischen Rauchgasen, in *Sichere Arbeit*. Internationales Fachmagazin, 4/2020, 14). Ein sicheres Anwenden dieser chirurgischen Verfahren ist somit unter Einhaltung **geeigneter Schutzmaßnahmen gefahrlos** möglich (s AUVA, Krebs erzeugende Arbeitsstoffe in chirurgischen Rauchgasen, 2020, 4).

Chirurgische Rauchgase bestehen zu einem Großteil aus Wasserdampf und verschiedenen gas- und partikelförmigen Stoffen. Die Zusammensetzung ist je nach Verfahren, Art der Anwendung und des Eingriffes sowie behandelte Gewebeart sehr unterschiedlich. Die Partikelgröße variiert je nach Intensität und Energie der eingesetzten Verfahren und reicht von weniger als 10 nm bis 200 μm . Ein sehr großer Teil dieser Partikel kann eingeatmet werden und ist

alveolengängig, kann also gefahrlos bis in die Lungenbläschen vordringen (s AUVA, Krebserzeugende Arbeitsstoffe in chirurgischen Rauchgasen, 2020, 4).

Abhängig von der Leistung des eingesetzten Verfahrens sowie des behandelten Gewebes ist die jeweilige Rauchgasemission sehr unterschiedlich und unterliegt während des Eingriffes großen Schwankungen. Die Exposition aller anwesenden Personen (zB Ärzte, Pflegepersonal, Patienten) ist von verschiedenen Faktoren abhängig: dem chirurgischen Verfahren; technische Schutzmaßnahmen wie direkte Rauchgasabsaugung und raumluftechnische Anlage; Art, Dauer und Anzahl der Eingriffe; dem zu behandelnden Gewebe (zB Resektion von Tumoren); Arbeitsorganisation; Erfahrungs- und Wissensstand des Personals; der Konstitution der Patienten (zB Pexa, Schutz vor chirurgischen Rauchgasen, in *Sichere Arbeit*. Internationales Fachmagazin, 4/2020, 15).

Die Bewertung der personenbezogenen Exposition ist limitiert und nur mit erheblichem Aufwand zu bewerkstelligen. Da Messungen und Luftprobenahmen im Atembereich zB der OP-DGKP und damit im sterilen OP-Feld durchgeführt werden müssen, stellt dies im Echtbetrieb (OP und Behandlungsräume) hinsichtlich Hygiene und Patientensicherheit eine große Herausforderung dar. Der Aufwand bzw die Möglichkeit, gesundheitsgefährdende Arbeitsstoffe in chirurgischen Rauchgasen messtechnisch zu erfassen, steht in keiner Relation zum Nutzen. Messungen bringen keine zusätzlichen Erkenntnisse in Bezug auf den Arbeitnehmerschutz und die zu setzenden Maßnahmen (s AUVA, Krebserzeugende Arbeitsstoffe in chirurgischen Rauchgasen, 2020, 5).

Die Belastung durch gas- bzw dampfförmige Substanzen ist beim Einsatz von Laser- oder elektrochirurgischen Verfahren in modernen OP-Räumen mit mobilen Rauchgasabsaugungen gering. Es kommt zu Geruchsbelästigungen, allerdings werden die aktuellen Arbeitsplatzgrenzwerte (vgl § 45 ASchG) für Substanzen wie zB Toluol, Butanon oder Ethylbenzol bei Weitem nicht erreicht (so auch das von der Bf dem BfG vorgelegte Arbeitspapier der IVSS, Chirurgische Rauchgase: Gefährdungen und Schutzmaßnahmen, 2011, 33).

Technische Schutzmaßnahmen vor chirurgischen Rauchgasen sind insb eine technische Raumlüftung und eine mobile Rauchgasabsaugung. Medizinische Behandlungsräume wie jene in denen die Bf tätig ist, verfügen über eine technische Raumlüftung, die den dort notwendigen hygienischen Bedürfnissen Rechnung tragen. OP-Lüftungen müssen bspw die Keim- und Partikelanzahl in der Luft reduzieren und gleichzeitig die entstehende Wärmelast und die Arbeitsstoffemissionen sicher aus dem Raum abführen. IZm Rauchgasen sind eigenständige (mobile) Rauchabsaugsysteme zu verwenden, die gegenüber chirurgischen Absaugsystemen (OP-Saugern) eine mehr als 20-fach höhere Absaugleistung aufweisen können. Die Bf hat in casu concreto nicht bestritten, dass ihr Arbeitgeber in ihrem OP-Arbeitsumfeld solche technischen Schutzmaßnahmen getroffen hat.

Die in Operationseinheiten Beschäftigten können sich am besten vor chirurgischen Rauchgasen schützen, wenn sie über die Entstehungsmechanismen des Rauchs sowie die dadurch bestehenden Gefährdungen informiert und in den entsprechenden Schutzmaßnahmen unterwiesen sind. Die Information und Unterweisung ist verpflichtend vom Arbeitgeber durchzuführen (§ 3 Abs 1, § 12, § 14 ASchG sowie § 14 AStV). Dass der Arbeitgeber der Bf solche Informationen erteilt bzw solche Unterweisungen durchgeführt hat, wurde von der Bf nicht bestritten.

Sind eine mobile Rauchgasabsaugung und eine ausreichende Raumlüftung vorhanden, besteht keine Notwendigkeit für Persönliche Schutzausrüstung (s AUVA, Krebserzeugende Arbeitsstoffe in chirurgischen Rauchgasen, 2020, 10).

Im von der Bf dem BFG vorgelegten **Artikel im Zentralblatt für Chirurgie** wird auf Seite 94 Folgendes festgehalten: *„Die Exposition der Atemwege während chirurgischer Eingriffe ist ein relevantes, aber wenig erforschtes Thema der Arbeitsmedizin. (...) Im Operationssaal kann es zu einer Exposition der Atemwege durch Gase (volatile Anästhetika) und Aerosole (Rauchgase durch Koagulation) kommen. Diese Exposition stellt ein potenzielles Gesundheitsrisiko dar, wenn die Schutzmaßnahmen ungenügend sind. Zu den möglichen Gesundheitsstörungen gehören Schwangerschaftsrisiken, Fertilitätsstörungen, Neurotoxizität und Krebsentwicklung. Diese Gesundheitsstörungen werden durch Primärprävention vorgebeugt und frühzeitig durch arbeitsmedizinische Vorsorgeuntersuchungen (Sekundärprävention) erkannt. Entsprechende Schutzmaßnahmen werden nach dem STOP-Prinzip (Substitution, Technische, Organisatorische und Persönliche Maßnahmen) entwickelt. (...) Das Operationspersonal wird in die angezeigten präventiven Verhaltensweisen eingewiesen. Infolge der besseren Umsetzung der obigen Prinzipien, durch die Einführung neuer Narkosemittel und technologische Entwicklungen sind die potenziellen Belastungen über die Atemwege im Operationssaal in den letzten 10 Jahren reduziert worden. So werden Schwangerschaftsrisiken und Fertilitätsstörungen durch die Exposition volatiler Narkosemitteln jetzt als gering eingeschätzt. (...)“*

Dem von der Bf vorgelegten **Sicherheitsdatenblatt zu Bacillol AF** (ein im OP verwendetes Desinfektionsmittel, dessen Umgang damit berufssüblich ist) ist auf Seite 5 zu entnehmen: *„Atemschutz: Normalerweise kein persönlicher Atemschutz notwendig“*. Seite 8: *„Karzinogenität: nicht klassifiziert (...) Reproduktionstoxizität: nicht klassifiziert (...) Toxizität bei wiederholter Verabreichung: keine Daten verfügbar, Aspirationstoxizität: nicht klassifiziert (...)“*.

Das **Sicherheitsdatenblatt von Sterillium** enthält folgende Informationen: Seite 4: *„Abschnitt 8: Begrenzung und Überwachung der Exposition/persönliche Schutzausrüstungen (...) Ein Risiko der Fruchtschädigung braucht bei Einhaltung des Arbeitsplatzgrenzwertes und des biologischen*

Grenzwertes (BGW) nicht befürchtet werden.“ Seite 5: „*Persönliche Schutzausrüstung: Schutzmaßnahmen: keine besondere Schutzausrüstung erforderlich (...).*“ Seite 9: „*Spezifische Zielorgan- Toxizität bei einmaliger Exposition: keine Daten verfügbar, spezifische Zielorgan- Toxizität bei wiederholter Exposition: keine Daten verfügbar, Toxizität bei wiederholter Verabreichung: keine Daten verfügbar, Aspirationstoxizität: keine Daten verfügbar (...)*“

Das dem BFG von der Bf übermittelte **Arbeitspapier** der **IVSS** enthält folgende Informationen:
Seite 14 ff: „2.3 Gesundheitliche Auswirkungen – (...)

2.3.2 Spezifische Wirkungen

Bisher sind nur die Genotoxizität und die Zytotoxizität als spezifische Wirkungen chirurgischer Rauchgase bewertet worden; die Anzahl der Untersuchungen ist allerdings gering und gestattet keine endgültige Schlussfolgerung. Genotoxizität (...) Obwohl diese Ergebnisse positiv sind, sind sie leider nur wenig zahlreich. Sie sind nicht unbedingt für jeden Rauch repräsentativ, der von Lasern in Abhängigkeit ihrer Leistung, des behandelten Gewebes und der Umgebung erzeugt wird. (...)

2.4 Erfahrungen beim Menschen (...) Vergleichsweise wenige Daten existieren zur Frage, ob die beschriebenen Gefährdungen für das exponierte Personal tatsächlich von praktischer Bedeutung sind. Neben einzelnen Fallberichten über wahrscheinlich berufliche erworbene Larynxpapillome bei Laserrauch exponiertem OP Personal, gibt es kaum epidemiologische Studien, die auf breiterer Basis untersucht haben, ob sich die auf Grund der Laboruntersuchungen zu erwartenden Gefährdungen bei den Betroffenen tatsächlich in nachweisbarem Ausmaß manifestieren. (...)

Seite 31: „(...) 3.3.2 Weitere Expositionsinformationen

Im Vergleich zu den vorliegenden Daten zur Freisetzung von Substanzen bei den besprochenen Behandlungsmethoden sind die existierenden Messinformationen zu den personenbezogenen Expositionen rar und sehr lückenhaft.“

Seite 32: „(...) Berücksichtigt man, dass die Belastungen des Chirurgen aufgrund seiner räumlichen Nähe zur Schadstoffquelle höher ist (...) Die geringe Abweichung zwischen Spitzenbelastung ($26,4 \mu\text{g m}^{-3}$) und mittlerer Belastung ($25,98 \mu\text{g m}^{-3}$) bei der längeren Expositionszeit erklärt sich dadurch, dass bei hohen Luftwechselzahlen schon nach wenigen Minuten stationäre Expositionsbedingungen im OP gegeben sind, bei denen sich die Spitzenbelastung und gemittelte Werte schnell angleichen. Die Exposition des Chirurgen ist etwa 6,1-mal höher als die mittlere Exposition des sonstigen Personals im OP-Bereich.

(...) 3.4 Bewertung der Expositionen

[...]

- Bewertung der gasförmigen Komponenten.

Die Belastung durch gas- bzw. dampfförmige Substanzen ist beim Einsatz von Laser- oder elektrochirurgischen Verfahren in modernen OP-Räumen relativ gering. Es kann zwar zu Geruchsbelästigungen kommen, allerdings werden die existierenden Luftgrenzwerte für Substanzen wie z.B. Toluol, Butanon oder Ethylbenzol bei weitem nicht erreicht (...).“

Seite 35: „(...) 4.2 Technische Schutzmaßnahmen

Die Absaugung von Chirurgischen Rauchgasen an der Entstehungsstelle ist die technisch sinnvollste Schutzmaßnahme. (...)

a) chirurgische Absaugsysteme (...)“

Seite 39: „4.5 Arbeitsmedizinische Vorsorge

(...) Wie gezeigt worden ist, sind bis jetzt praktisch keine Erkrankungen durch OP-Rauche bekannt geworden, und es fragt sich, ob solche in Zukunft überhaupt fassbar werden. Dies scheint zurzeit eher nicht der Fall zu sein. Eine spezielle arbeitsmedizinische Vorsorgeuntersuchung mit dem Ziel einer Früherkennung OP-Rauch induzierter Erkrankungen ist deshalb weder sinnvoll noch möglich.“

Seite 43 f: „7 Zusammenfassung

Seit der Einführung von Laserverfahren und elektrochirurgischen Verfahren in der medizinischen Behandlung ist die Exposition gegenüber den entstehenden Pyrolyseprodukten (chirurgische Rauchgase) thematisiert und untersucht worden. (...)

Die Zusammensetzung der Rauchgase und die Intensität der Rauchentstehung ist abhängig von dem gewählten Behandlungsverfahren und dem zu behandelnden Gewebe und kann aufgrund der vielfältigen Einflussgrößen auf die Freisetzung stark schwanken.

Wesentliche Expositions determinanten sind neben den elektrischen Parametern (Leistung, Stromstärke, Frequenz) die Verfahrensparameter (Elektrodenart und -form, Laserart), die Betriebsart (kontinuierlich, gepulst), das behandelte Gewebe (Fett, Muskel, Organart, etc.) und die räumlichen Parameter (Raumgröße, Lüftungsart, Lüftungsintensität).

Die Exposition der Beschäftigten in Operationsbereichen liegt, bezogen auf einzelne Stoffe, weit unterhalb einzelner bestehender Arbeitsplatzgrenzwerte. (...)“

Spätestens **seit August 2015** wurden bei den *****4***** in Graz moderne Lüftungsanlagen für die OPs samt den dazugehörigen Nebenräumen in Betrieb genommen. Die lufttechnischen Komponenten wurden in höchster Qualität gem der ÖNORM H 6020 geliefert.

Die *****9***** verwenden laut ihrer eigenen Website moderne OP-Klimasysteme in ihren OP-Räumen, die sogar die **Narkosegase** (Inhalationsanästhetika) **recyceln**, sodass Narkosegase zu über 90% extrahiert und wiederverwendet werden. Bis auf ganz wenige Spezialbereiche verzichten die *****9***** auf die auch umweltschädlichen Inhalationsanästhetika Lachgas und Desfluran.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den Verwaltungsakt sowie auf die dem BFG von den Parteien vorgelegten Schriftsätze bzw Unterlagen und ist insofern nicht strittig.

Strittig ist einerseits, ob der bei der Ermittlung der Einkünfte aus V + V von den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung und des KFZ-Stellplatzes auszuscheidende **Grundanteil pauschal** gem § 2 Abs 2 erster Fall GrundanteilV zu bestimmen ist oder, ob ein Anwendungsfall des § 3 Abs 1 GrundanteilV (Nachweis der tatsächlichen Verhältnisse) vorliegt sowie andererseits, ob der **Anschaffungszeitpunkt** des Kaufobjektes der Bf **nach dem 30.6.2020** gelegen ist und somit die **beschleunigte Gebäudeabschreibung** gem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG angewendet werden kann.

Dass der von der Bf angegebene Grundanteil für das erkennende Verwaltungsgericht nicht nachvollziehbar und der Bf daher der Nachweis für einen bloß mit 9,82%-igen Grundanteil nicht gelungen ist, ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

Einerseits ist die Glaubwürdigkeit des **E-Mails der Siedlungsgenossenschaft vom 27.12.2021** massiv eingeschränkt. Laut Beschwerde könne die Aufteilung des gesamten Fixpreises (Anschaffungskosten auf Grundkosten und Baukosten ohne Anschaffungsnebenkosten) *„niemand die Baukosten = Gebäudeanteil einer neuen Wohnung besser beurteilen als der Bauträger“*. Die Bf lässt es mit diesem pauschal hingeworfenen Satz bewenden, ohne hiezu nähere Erläuterungen insb dahingehend zu treffen, wieso die „Berechnung“ des Bauträgers dieselbe Aussagekraft haben soll als ein Gutachten eines Sachverständigen iSd § 3 Abs 1 GrundanteilV. Insb enthält das Mail der Siedlungsgenossenschaft **keine tatsächliche objektive Auseinandersetzung** mit den konkreten Gegebenheiten erstellt worden ist. Eine vom Bauträger also von der Vertragspartei der Bf erstellte „Berechnung“ genügt diesen Objektivitätskriterien nicht. Aufgrund dieser Formelhaftigkeit mit großem Schwerpunkt in

Unwesentlichem wird der von der Bf vorgelegten Berechnung die **Beweiskraft abgesprochen** (so auch BFG 19.7.2023, RV/7100885/2021). Damit bleibt die Behauptung eine nicht nachvollziehbare Schätzung ohne fundierte Begründung. Nirgendwo im Mail vom 27.12.2021 oder in den sonstigen vorgelegten Unterlagen ist zudem ersichtlich, welche Wohnfläche letztlich erzielbar war bzw erzielt wurde. Es liegen nur die Quadratmeter der Wohnung und die Grundstücksgröße laut Grundbuchauszug vor. Ein **nachvollziehbarer Wert** kann **nicht festgelegt** werden, wenn der entscheidende Grundparameter gar nicht dargelegt wird.

Strittig ist außerdem, ob die Bf für die ausbezahlten **SEG-Zulagen** die Steuerbefreiung nach § 68 Abs 1 EStG im noch ausschöpfbaren Ausmaß in Anspruch nehmen kann.

Die **Feststellungen** zur Bewertung von angeblichen Gefährdungen durch chirurgische **Rauchgase** und **Anästhesiegase** auf in OP-Sälen tätige DGKP **gründen** sich auf die **Publikation** der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt (AUVA) „*Krebserzeugende Arbeitsstoffe in chirurgischen Rauchgasen*“ aus dem Jahr 2020, auf die AUVA-Publikation „*Sicherer Umgang mit Narkosegasen*“ aus dem Jahr 2016; auf das – von der Bf vorgelegte – Arbeitspapier der IVSS, „*Chirurgische Rauchgase: Gefährdungen und Schutzmaßnahmen*“ aus dem Jahr 2011 sowie auf *Pexa*, Schutz vor chirurgischen Rauchgasen, in Sichere Arbeit. Internationales Fachmagazin, 4/2020.

Die Feststellungen betreffend Ausstattung etc der OPs im Krankenhaus der ***4*** ergeben sich aus dem Artikel auf der Website der Firma ***18*** Luft & Klimatechnik www.***10***.

Die Feststellungen betreffend **Ausstattung** etc der **OPs** in den Krankenhäusern der ***9*** sowie Verzicht auf die Inhalationsanästhetika **Lachgas** und Desfluran gründen sich auf den Artikel auf der Website der ***9*** www.***11***.at mit dem Titel „*Klimaschutz während der Operation*“.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

a. Ausscheidung eines pauschalen Grundanteils bei der Ermittlung der AfA

Grundsätzlich **fällt** die im Rahmen der Einkünfte aus V + V genutzte Liegenschaft unter § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG, der bei Ermittlung der AfA vorsieht, einen **40%-igen Anteil** für den nicht abnutzbaren **Grund und Boden auszuscheiden**, wenn nicht die tatsächlichen Verhältnisse **offensichtlich erheblich** davon **abweichen**.

Gem der zu dieser Bestimmung ergangenen GrundanteilV sind bei der streitggst Liegenschaft abweichend von der gesetzlichen Bestimmung – gem § 124b Z 284 EStG für alle Anschaffungen ab 2016 – **30%** der Anschaffungskosten **auszuscheiden**, denn die Voraussetzungen des § 2 Abs 2 TS 2 der GrundanteilV liegen unzweifelhaft vor (Gemeinde über 100.000 Einwohner, Baulandpreis mindestens 400 Euro/m², mehr als zehn Wohneinheiten).

Gem **§ 3 Abs 1** GrundanteilV ist der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er **nachgewiesen** wird. „*Der Nachweis wird durch ein **Gutachten** [Anm eines Sachverständigen] zu erbringen sein*“ (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵, § 16, Tz 161; Prodingen, SWK 2016, 737, 738; derselbe, SWK 2017, 1111). Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde bzw des BFG (§ 167 Abs 2 BAO).

Wie bereits ausgeführt, ist dieser **Nachweis** der Bf **nicht gelungen**. Zwar ist auch das BFG zur amtswegigen Sachverhaltsfeststellung verhalten (§ 269 Abs 1 iVm § 115 Abs 1 BAO), doch endet diese Ermittlungspflicht dort, wo die Beweislast von Rechts wegen einer Partei aufgetragen wird. Sowohl § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 als auch die GrundanteilV normieren nämlich, dass dieser **pauschale Ansatz** dann zur Anwendung kommt, wenn kein anderes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird. Gesetz und Verordnung stellen somit in Bezug auf den Anteil des Grund und Bodens eine **Vermutung** iSd § 167 Abs 1 BAO auf; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung trifft die Bf (zB VwGH 30.6.2015, 2013/15/0169; Beweislastumkehr laut VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192 mwN). Der Beweis eines von der oa rechtlichen Vermutung abweichenden Aufteilungsverhältnisses ist **im Ergebnis** durch die Vorlage eines **Sachverständigengutachtens** über den bautechnischen Zustand im Zeitpunkt der Anschaffung zu erbringen (st Rsp; zB VwGH 20.3.2014, 2010/15/0080; VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230). Es bedarf **keiner Aufforderung** durch die Behörde bzw das **BFG**. Der Abgabepflichtige hat ex lege die **Beweislast** (VwGH 27.1.1994, 92/15/0141). Der Behörde bzw das BFG muss im Fall des Vorliegens eines mangelhaften Gutachtens zwar das Parteiengehör wahren, aber nicht weitere Ermittlungsschritte (zB den Gutachter laden und zu ergänzenden Darstellungen veranlassen) setzen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Die Behörde bzw das BFG ist nicht gehalten, das Gebäude zu besichtigen (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277).

Da der Gesetz- bzw VO-Geber die Voraussetzungen für die Widerlegung der gesetzlichen Vermutung mit zwei Varianten explizit vorgibt (Nachweisführung oder abweichende Pauschalermittlung durch VO), **genügt** die **Glaubhaftmachung** eines abweichenden

Wertverhältnisses zwischen Grundstück und Gebäude **nicht** (s dazu zB BFG 30.11.2018, RV/2101083/2018).

Amtswegig wäre der **Pauschbetrag** gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG nur **dann nicht** heranzuziehen, wenn die **tatsächlichen Verhältnisse offenkundig** erheblich davon **abweichen**. Erheblich ist eine Abweichung um zumindest **50%** (vgl § 3 Abs 2 GrundanteilV 2016). Derart erhebliche Wertabweichungen setzen entsprechend eindeutige wertmindernde oder werterhöhende Umstände voraus, die offenkundig, dh für „*jedermann ohne jede Schwierigkeit und ohne besondere Fachkenntnisse ersichtlich*“ sein müssen (VwGH 28.10.1994, 91/17/0064). Die Anwendung des pauschalen Ansatzes als Regelfall soll daher nur in besonders gelagerten Fällen, „**Extremfällen**“ (vgl *Herzog*, Einkommensteuerliche Änderungen bei den Grundstücken ab 2016, SWK 2016, 1035), in denen die erhebliche Abweichung klar zu Tage tritt, ausgeschlossen sein.

Der in weiterer Folge seitens der Bf genannte Grundanteil von 9,82% wäre zwar eine Abweichung um zumindest 50% vom Pauschalwert, doch ist – wie oben ausführlich dargelegt – die Herleitung dieses Wertes derart unsubstantiiert, dass gar nicht daran gedacht werden könnte, diesen Anteil als offenkundig anzusehen (so auch zB BFG 19.7.2023, RV/7100885/2021).

Im **Beschwerdefall** stützt sich die Bf auf ein E-Mail der Siedlungsgenossenschaft vom 27.12.2021, in welchem der Bauträger die im Zuge des Wohnungsverkaufes vorgenommene Aufteilung des Preises auf Grund und Boden (9,82%) bzw den Gebäudeanteil (90,18%) vornimmt. Ein vom Pauschalsatz abweichender **niedrigerer Grundanteil** wurde damit aber nicht nachgewiesen. Abgesehen davon, dass **nicht dargelegt** wurde, **anhand welcher Parameter** die angeführten **Anteile ermittelt** wurden, bleibt die für die Einfügung der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 maßgebliche (erhebliche) **Preissteigerung** bei Grund und Boden unberücksichtigt (s dazu nur die st Rsp, zB BFG 14.11.2019, RV/1100353/2017). Inwieweit diese „Aufschlüsselung“ daher dem Verhältnis der tatsächlichen Verkehrswerte zum maßgeblichen Stichtag entsprechen sollte – nach der VwGH-Rsp erfolgt eine solche Aufteilung nach der Verhältniswertmethode, wobei der Sachwert des Bodens zum Sachwert des Gebäudes in Verhältnis zu setzen ist (vgl etwa VwGH 21.9.2006, 2002/15/0113) – , ist **nicht erkennbar**. Deshalb ist sie nicht geeignet, die Vermutung des § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG bzw der GrundanteilV zu widerlegen und ein anderes als das vermutete Aufteilungsverhältnis nachzuweisen. Von einer **Schätzung** kann nämlich nur dann **abgesehen** werden, wenn die Stichhaltigkeit der im Vertrag angeführten Kaufpreisantteile durch **geeignete Unterlagen** (etwa durch Gutachten eines Sachverständigen) nachgewiesen werden kann (zB VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008; BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019). Die **Beweislast** für die **Widerlegung** dieser gesetzlichen Vermutung trifft aber – wie bereits oben ausführlich dargelegt – die Bf. Auch wenn der Bf jede Art der Beweisführung offensteht, wird der Nachweis eines von dem in der GrundanteilV festgelegten Aufteilungsverhältnis abweichenden Wertverhältnisses doch ein

nach den Grundsätzen der **Verhältnismethode** erstelltes **Sachverständigengutachten** erfordern, um im Rahmen der gerichtlichen Beweiswürdigung von der Richtigkeit des Ergebnisses zu überzeugen (vgl dazu zB BFG 6.12.2022, RV/7102905/2022). Einen solchen Nachweis hat die stV aber nicht erbracht. Die **fehlenden** Feststellungen über die **tatsächlichen Verkehrswertverhältnisse** können auch nicht durch den Verweis auf die gemeinnützige Bauträgerschaft der hier vorliegenden Siedlungsgenossenschaft und deren Bindung an die Entgelt- bzw Preisberechnung nach §§ 13, 15 WGG ersetzt werden.

Somit ist auch eine **offenkundig erhebliche Abweichung** der tatsächlichen Wertverhältnisse iSd § 3 Abs 2 GrundanteilV 2016 vom pauschalen Aufteilungsschlüssel nach der **Aktenlage nicht erkennbar** und wurde eine solche von der Bf auch nicht konkret behauptet, geschweige denn anhand nachvollziehbarer Umstände aufgezeigt. Derart erhebliche Wertabweichungen setzen – wie bereits oben erwähnt – entsprechend eindeutige wertmindernde oder werterhöhende Umstände voraus, die offenkundig, dh für „*jedermann ohne jede Schwierigkeit und ohne besondere Fachkenntnisse ersichtlich*“ sein müssen (VwGH 28.10.1994, 91/17/0064).

Da somit die Voraussetzungen für den Ansatz eines von den **pauschalen Aufteilungsschlüsseln** abweichenden **tatsächlichen Wertverhältnisses** nicht vorliegen, hat das Finanzamt bei der Ermittlung der AfA zu Recht einen auf Grund und Boden entfallenden Anteil von 30% ausgeschieden.

b. Bestimmung des Anschaffungszeitpunktes

Selbst wenn man dem soeben Ausgeführten nicht folgte, ist für die Bf mit ihrer in der Beschwerde vorgebrachten Argumentation, der **Anschaffungszeitpunkt** entspreche dem Zeitpunkt der **Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums**, der erst mit der Übergabe der Wohnungsschlüssel an die Bf gegeben sei, nichts gewonnen.

Die Frage, ob wirtschaftliches Eigentum idS vorliegt, ist stets anhand eine **Gesamtbeurteilung** der Umstände des **Einzelfalles** zu beantworten (zB VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153).

Denjenigen, der als wirtschaftlicher Eigentümer Absetzungen wie die **AfA** geltend macht, trifft die **Beweislast** (VwGH 2.3.1993, 92/14/0182).

Zur Frage, wann jemand als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden kann, existiert reichhaltige Rsp (vgl bei § 7; *Ritz/Koran*, BAO⁸, 2025, § 24, Rz 1 ff; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 24, E 32 ff; *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, 2020, § 2, Rz 110 ff). Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer. Allgemeine Umschreibungen weisen als wirtschaftlichen Eigentümer jene Person aus, die einerseits auf Dauer (dh für die Zeit der möglichen Nutzung) die **tatsächliche Herrschaft** auszuüben in der Lage und andererseits

imstande ist, andere von der **Verfügungsgewalt** und der Nutzung **auszuschließen** (VwGH 16.3.1989, 88/14/0055; 9.10.1991, 89/13/0098). IdR fällt das wirtschaftliche mit dem **zivilrechtlichen** Eigentum **zusammen** (VwGH 18.12.1997, 96/15/0151). Ein **abweichendes**, für die steuerrechtliche Zurechnung maßgebliches wirtschaftliches Eigentum wird angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes (Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache) auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer **auf Dauer**, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162; 13.9.2018, Ra 2018/15/0055; 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, mwN). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insb von Bedeutung, wer die **Chance** von **Wertsteigerungen** und das Risiko von **Wertminderungen** trägt (vgl VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029, mwN). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand einer **Gesamtbeurteilung** der **Umstände** des **Einzelfalles** zu beantworten (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; 28.11.2007, 2007/14/0021).

Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der **Lieferung**, dh der Erlangung der betrieblichen **Nutzungsmöglichkeit** iSd **faktischen**, nicht bloß rechtlichen, **Verfügungsmöglichkeit** über das Wirtschaftsgut (VwGH 8.3.1994, 93/14/0179, ÖStZB 1994, 685; 25.2.1997, 97/14/0006, ÖStZB 1997, 713). Der **Erwerber** einer **Liegenschaft** in der Zeit zwischen der tatsächlichen Übergabe und der Eintragung des Eigentums im Grundbuch ist bereits wirtschaftlicher (außerbücherlicher) Eigentümer (VwGH 9.6.1986, 84/15/0229, ÖStZB 1987, 132; 17.2.1992, 90/15/0117, ÖStZB 1992, 456).

Denjenigen, der als wirtschaftlicher Eigentümer Absetzungen geltend macht, trifft die Beweislast (VwGH 2.3.1993, 92/14/0182).

Die Bf hat im Beschwerdefall lediglich argumentiert, dass der Anschaffungszeitpunkt der von der Bf erworbenen Liegenschaft die Erlangung der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut sei. Maßgebend sei unter Verweis auf das **BFH-Urteil** vom 17.12.2009, AZ III R92/08, nicht der vertraglich vorgesehene, sondern der tatsächliche Übergang. Der zitierten Entscheidung lag jedoch ein gänzlich **anderer Sachverhalt zugrunde** als dem ggst Beschwerdeverfahren. Zudem hat der BFH in der dortigen Entscheidung **nicht meritorisch** entschieden, sondern hat die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen, weil seine Feststellungen nicht für eine abschließende Entscheidung ausreichen, ob der dortige „*Kläger schon vor dem 1. Januar 2002 wirtschaftliches Eigentum*“ an dem (dort verfahrensggst) „*Reihenhaus erlangt*“ hat. Darüber hinaus hat der BFH in seinem Urteil vom 17.12.2009 entschieden, dass der **Anschaffungszeitpunkt** bei der Übertragung eines Grundstücks „**in der Regel**“ der Zeitpunkt ist, zu dem Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen. Die Bf übersieht jedoch, dass auch die deutsche ertragsteuerrechtliche Jud des BFH den Erwerb wirtschaftlichen Eigentums anhand der

konkreten Umstände, insb der **vertraglichen Gestaltung**, die auf eine Eigentumsübertragung gerichtet ist, beurteilt. Ein Anwartschaftsvertrag begründet auch nach der BFH-Jud eine rechtlich geschützte Position, die **bereits den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bewirken** kann, wenn eine konkret auf Eigentumsübertragung gerichtete vertragliche Bindung besteht (vgl BFH 20.10.2011, IV R 35/08).

c. **Anschaffungszeitpunkt vor der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums**

Unabhängig vom soeben Ausgeführten, vermag das BFG der Auffassung der Bf, der Anschaffungszeitpunkt entspreche dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums, auch aus einem anderen Grund nicht zu folgen.

Ausnahmsweise kommt es dann nicht auf den Zeitpunkt des förmlichen Kaufvertragsabschlusses an, wenn die Vertragsparteien bereits **vorher** eine **bindende** Vereinbarung (zB **Vorvertrag; Punktation**, vgl BFG 5.4.2019, RV/5100618/2018) geschlossen haben, aufgrund derer das **wirtschaftliche Eigentum** übergeht bzw. dem Berechtigten die wirtschaftliche Stellung eines Käufers verschafft wird (vgl VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Nicht ausreichend für die Verschaffung des wirtschaftlichen Vorteils eines Verkaufsgeschäfts sind ein **unwiderrufliches Kaufanbot**, eine bloße **Kaufoption** und die Einräumung eines **Vorkaufsrechtes** (zB VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177 mwN).

Die **Bezeichnung** der Vertragsurkunde ist für die Entscheidung, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, **ohne Bedeutung** (vgl VwGH 10.6.1991, 90/15/0129); entscheidend ist vielmehr, ob aus dem Inhalt des Vertrages die Annahme berechtigt ist, dass durch ihn ein Anspruch auf Übereignung bereits begründet ist. Somit geht auch der **Einwand** der Bf in der Beschwerde vom 4.4.2024 **ins Leere**, wonach sie am 25.5.2020 mit dem Bauträger nicht einen „Kauf- und Anwartschaftsvertrag“, sondern einen „Kauf-Anwartschaftsvertrag“ abgeschlossen habe.

Auch **Anwartschaftsverträge** wie der ggst Kaufanwartschaftsvertrag vom 28.5.2020 können den Anspruch auf Übereignung der Wohnung, samt Kellerabteil sowie Garage begründen, wenn sie eine Punktation iSd § 885 ABGB und keinen Vorvertrag nach § 936 ABGB darstellen.

Ein **Vorvertrag** gem **§ 936 ABGB**, der nur die Verabredung darstellt, **künftig** erst einen Vertrag schließen zu wollen, lässt keine Abgabepflicht entstehen (vgl VwGH 15.3.2001, 2000/16/0115). Leistungsgegenstand des Vorvertrages ist die **Verpflichtung** zum **Abschluss** des **Hauptvertrages**. Aus einem Vorvertrag kann jede Vertragspartei auf Abschluss des

Hauptvertrages klagen, jedoch noch nicht auf die Erfüllung jener Verpflichtung, die Gegenstand des Hauptvertrages sein soll.

Eine **Punktation** gem **§ 885 ABGB**, die die **Hauptpunkte** eines (Kauf-)Vertrages enthält, lässt einen unmittelbaren Anspruch auf Leistung zu und unterliegt **hingegen sehr wohl** der Steuerpflicht, da sie die in ihr ausgedrückten Rechte und Verbindlichkeiten bereits begründet und, obzwar noch zur Errichtung der vorbehaltenen formellen Urkunde verpflichtend, selbst schon die Wirkungen eines Hauptvertrages hat (s aus der st Rsp des VwGH 12.4.1984, 83/16/0083, mwN).

Analog dem dem ggst Beschwerdeverfahren zugrundeliegenden Sachverhalt führte der VwGH im Erkenntnis vom 12.4.1983, 83/16/0083, aus, dass beim Verkauf von Anteilen einer Liegenschaft, auf der vom Verkäufer (wie in casu ein Bauträger) erst ein Wohnhaus mit Eigentumswohnungen errichtet werden soll, naheliegend ist, dass die **einzelnen Erwerber** (wie etwa die Bf) mit dem Veräußerer jeweils vor Abschluss eines formellen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages (s § 9 Kaufanwartschaftsvertrag vom 28.5.2020) einen den **Anspruch** auf **Übereignung** begründenden **Vertrag** schließen, weil gem § 2 Abs 2 WEG 1975 (Anm: nunmehr § 3 Abs 1 Z 1 WEG 2002) das Wohnungseigentum nur durch schriftliche Vereinbarung **aller Miteigentümer** neu eingeräumt werden kann.

Erhält jemand (wie im Beschwerdefall) in einem Anwartschaftsvertrag die schriftliche Zusage der **späteren Einräumung** von Wohnungseigentum an bestimmten Räumlichkeiten und wird er – im Einklang mit § 23 Abs 1 WEG 1975 (nunmehr § 2 Abs 6 WEG 2002) – als **WEB** bezeichnet, gelangt er bereits auf Grund des Anwartschaftsvertrages zufolge der Bestimmung des § 25 Abs 1 **WEG** 1975 (nunmehr § 43 Abs 1 WEG 2002) zu Gunsten des „WEB“ letzten Endes in den Genuss eines **klagbaren** und damit unmittelbar durchsetzbaren Anspruches auf Einverleibung seines Wohnungseigentums gegenüber dem Eigentümer der Liegenschaft (zB VwGH 26.1.2006, 2005/16/0261). Ein solcher Anwartschaftsvertrag stellt damit den **Anschaffungszeitpunkt** dar.

Eine solche **Konstellation liegt auch im ggst Fall** vor. Aus dem Inhalt des vorliegenden Kaufanwartschaftsvertrages ergibt sich deutlich, dass mit diesem bereits eine **Kaufverpflichtung eingegangen** wurde. Es wurde sowohl über das **Kaufobjekt**, als auch über den **Kaufpreis Einigung** erzielt. Auf Grund dieses Kaufvertrages erhielt die Bf die Stellung eines WEB (s dazu auch die entsprechende Zusicherung im Grundbuch) und hätte sie ihren **Anspruch** auf Eintragung des Eigentumsrechtes im **Grundbuch** nach Vorliegen der in den §§ 4 und 9 des Kaufanwartschaftsvertrages genannten Voraussetzungen **ohne weitere** rechtsgeschäftliche **Abmachung** letzten Endes im Klagewege, also **unmittelbar** durchsetzen können (s bspw VwGH 26.1.2006, 2005/16/0261; 21.2.1996, 93/16/0074 mwN).

Wie im Falle der soeben zitierten VwGH-Entscheidungen konnte auch im vorliegenden Fall das BFG aus dem ggst Kaufanwartschaftsvertrag auf Grund der Ausführungen im **Betreff**, dem Hinweis auf die Bau- und Lagepläne bzw den **Prospekt** (s §§ 1 f des Vertrages), der

Bestimmungen über die Kosten und die Finanzierung sowohl der Grund- wie auch der **Baukosten** (s §§ 3 f), die **Wohnungsübergabe** (§ 6), den Abschluss eines **Kaufvertrages** in **einverleibungsfähiger** Form nach Fertigstellung des Wohngebäudes und nach Vorliegen aller sachlichen und rechtlichen Voraussetzungen (§ 9 Kaufanwartschaftsvertrag), unbedenklich den Schluss ziehen, dass die Bf **bereits aufgrund** der Vereinbarung vom **28.5.2020** einen **Anspruch** auf **Übereignung** einer durch den **Preis**, die **Lage** und die **Größe** bestimmbaren Liegenschaft erworben hatte, wodurch der steuerpflichtige Tatbestand verwirklicht wurde.

Der besagte angenommene Kaufanwartschaftsvertrag enthält die für einen Kaufvertrag **wesentlichen Punkte**. Zu einem Kaufvertrag bedarf es nämlich – entsprechenden **Abschlusswillen** vorausgesetzt – lediglich der **Einigung** über **Sache** und **Preis**. Diese Vertragselemente waren im vorliegenden Fall mit der erforderlichen **Bestimmtheit** angegeben worden. Auch der **Gesamtkaufpreis** (Grund- und Baukosten,) war auf Grund des in § 3 des Vertrages vom 28.5.2020 geregelten Fixpreises iVm den bereits genehmigten Bauplänen zumindest **bestimmbar** (s VwGH 12.4.1984, 83/16/0083 mwN).

Was nun die Frage betrifft, ob der erforderliche **Abschlusswille** der Vertragsparteien vorlag, mit dem angenommenen Kaufanwartschaftsvertrag bereits eine **Kaufverpflichtung** zu übernehmen und nicht erst künftighin eingehen zu wollen, so **weist** bereits die Übernahme der Verpflichtung zur **Zahlung** der in § 3 fixierten Gesamtkosten, womit schon mit der Erfüllung der vereinbarten Leistung zu beginnen war sowie insb die damit verbundene Verpflichtung der Bf zur Bezahlung einer zur Vorschreibung gelangenden **GrEst**, die die Bf dann tatsächlich bereits am 21.8.2020 entrichtete, auf das Zustandekommen des Erwerbsgeschäftes selbst in der Rechtsfigur der **Punktation** hin.

Die Bf übersieht weiters, dass ein Übereignungsanspruch, der im Rechtsweg durchgesetzt werden kann, schon gegeben ist, sobald ua die für eine **bestimmte**, im wesentlichen bereits geplante **Eigentumswohnung** erforderlichen **Liegenschaftsanteile bestimmbar** sind. Die Tatsache, dass der **Kaufgegenstand auch** eine **künftige Sache** oder eine solche sein kann, hinsichtlich welcher der zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen (s zB VwGH 12.4.1984, 83/16/0083 mwN), wird auch von der Beschwerde nicht in Zweifel gezogen.

Gerade das in den §§ 4 und 11 beschriebene **Rücktritts-** bzw **Auflösungsrecht** spricht eindeutig **gegen** die Annahme eines bloßen **Vorvertrages**. Der Rücktritt wird nicht allein von der Bezahlung des Kaufpreises abhängig gemacht, sondern kann die Siedlungsgenossenschaft nur zurücktreten, wenn der Käufer seine Verpflichtungen nicht erfüllt. Auch va aufgrund der Tatsache, dass der Kaufanwartschaftsvertrag der Bf als Käuferin keine Rücktritts- oder Auflösungsmöglichkeit einräumt, kann von einer „leichten Lösbarkeit“ dieser rechtsgeschäftlichen Abmachung keine Rede sein.

Schließlich vermag auch die Verwendung des Begriffes „WEB“ dem durch die Annahme dieses Kaufanwartschaftsvertrages entstandenen Übereignungsanspruch **keinen Abbruch** zu tun (s nur VwGH 21.2.1996, 93/16/0074).

Der hier zu beurteilende **Liegenschafts Kauf** ist nach österreichischem Recht ein grundsätzlich an keine Formvorschriften gebundener synallagmatischer Vertrag, der – entsprechenden Abschlusswillen vorausgesetzt – durch die Willensübereinstimmung der Parteien über **Kaufgegenstand** und **Kaufpreis** zustande kommt (§ 1053 ABGB; zB OGH 2.10.2014, 2 Ob 210/13s mwN). Nach st Rsp ist bei Konsensualverträgen, so auch beim Liegenschafts Kauf, **im Zweifel nicht** anzunehmen, die Parteien hätten **lediglich** einen **Vorvertrag** iSd § 936 ABGB geschlossen und damit den umständlicheren Weg des neuerlichen Vertragsabschlusses gewählt (OGH 28.4.2010, 3 Ob 58/10s). Dem steht der Umstand, dass gem § 9 des Vertrages vom 28.5.2020 die Bf noch einen – für die Verbücherung notwendiger – Kauf- sowie Wohnungseigentumsvertrag abschließen muss, nicht entgegen (vgl 3 Ob 58/10s mwN). Wurde nämlich die **endgültige** Errichtung einer Vertragsurkunde in **einverleibungsfähiger Form** einem späteren Zeitpunkt **vorbehalten**, tritt die Wirksamkeit des Vertrags nicht erst mit der Einhaltung dieser Form ein. Der Vertrag gilt vielmehr als **Punktation** (§ 885 ABGB), die bereits einen unmittelbaren Anspruch auf Vertragserfüllung gewährt (OGH 25.6.2014, 2 Ob 131/13y). Dass die Siedlungsgenossenschaft als Verkäuferin und die Bf als Käuferin den Vertragsschluss von der Einigung über **weitere Vertragspunkte abhängig** machen wollten, wurde auch von der Bf nicht behauptet.

Auch in seinem Erkenntnis vom 26.1.2006, 2005/16/0261, judiziert der VwGH, dass im Falle einer in einem Anwartschaftsvertrag seitens des Wohnungseigentumsorganisations (in casu die Siedlungsgenossenschaft) getroffenen **Zusage** der Einräumung von **Wohnungseigentum** an einem bestimmten Objekt mit den WEBn auf Grund eben dieses Vertrages ein **klagbarer** Anspruch auf **Einverleibung** des Eigentumsrechtes gegen die Liegenschaftseigentümer zusteht. Der **Anwartschaftsvertrag** stellt daher bereits den **Erwerbsvorgang** und somit den Anschaffungszeitpunkt dar.

Der Anschaffungszeitpunkt der Liegenschaft durch die Bf ist daher mit Abschluss des Kaufanwartschaftsvertrages verwirklicht. Auf den Zeitpunkt der Übernahme der ggst Wohnung im Wege der Übergabe der Schlüssel an die Bf oder des Abschlusses eines Wohnungseigentumsvertrages und darauffolgende Eintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch kommt es hierfür nicht an. Es ist nämlich auch **unwesentlich**, ob die den Übereignungsanspruch begründende **Vereinbarung** zur grundbücherlichen Eintragung des Eigentumsrechtes **ausreicht** (s zB VwGH 6.10.1994, 92/16/0176).

d. Zur begehrten Steuerfreiheit der SEG-Zulagen

Die Begriffe Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen („SEG-Zulagen“) werden im Gesetz definiert und sind nur begünstigt, so weit sie auf Grund der im § 68 Abs 5 Z 1 bis Z 7 EStG 1988 genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden.

Die Steuerfreiheit der Zulagen setzt weiters voraus, dass dem Finanzamt bzw dem BFG nachgewiesen wird, um **welche Arbeiten** es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (zB VwGH 27.6.2000, 99/14/0342; BFG 30.6.2021, RV/7101731/2020). Den Steuerpflichtigen trifft jedenfalls eine **Mitwirkungspflicht** (s nur VwGH 31.3.2004, 2000/13/0073; BFG 28.11.2016, RV/1100459/2016).

Wenn es der Abgabepflichtige verabsäumt, die nach der VwGH-Rsp erforderlichen **überprüfbaren Nachweise** zu erbringen, um welche Arbeiten es sich **im Einzelnen** gehandelt hat und wann diese geleistet wurden, ist die Abgabenbehörde bzw das BFG nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen (zB VwGH 18.12.1996, 94/15/0156 mwN). Vielmehr hat der Abgabepflichtige, der eine abgabenrechtliche **Begünstigung** in Anspruch nimmt bzw nehmen will, **selbst einwandfrei** und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207; mwN). **Wirkt** aber der Steuerpflichtige **nicht mit** und wird der Abgabenbehörde bzw dem BFG auch nicht die Möglichkeit eines Lokalaugenscheins geboten, kann die Steuerfreiheit des § 68 nicht in Anspruch genommen werden (UFS 11.9.2007, RV/0285-I/06; 23.11.2012, RV/0380-S/07; so auch *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, 2024, § 68, Rz 22).

Zu erbringen ist der Nachweis durch das **Lohnkonto** (§ 76 Abs 1 EStG iVm § 1 Abs 1 Lohnkonten-VO) und die zugehörigen **Grundaufzeichnungen**, muss doch der Abgabenbehörde bzw dem BFG eine entsprechende **Überprüfungsmöglichkeit** geboten sein (so schon VwGH 24.1.1958, 1512/56). Die spätere Rekonstruierbarkeit (vgl VwGH 26.01.1982, 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 eidesstattigen Erklärungen der Arbeitnehmer **reichen** zum **Nachweis nicht** aus (zB BFG 31.3.2025, RV/2101238/2018; 30.6.2021, RV/7101731/2020; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 – Kommentar, § 68 EStG, Rz 33).

Im Beschwerdefall hat die Bf von ihren Arbeitgebern lediglich die monatlichen „Entgeltabrechnungen“ (***9***) bzw „Verdienstnachweise“ (***4***) vorgelegt, die nicht näher gegliederte Eintragungen über ausgezahlte Zulagen enthalten, **nicht** jedoch das **Jahreslohnkonto** (§ 76 Abs 1 EStG iVm § 1 Abs 1 Lohnkonten-VO).

Werden allerdings – wie in casu concreto – **niemals Einzelaufzeichnungen** geführt, obwohl derartige **Aufzeichnungen** grundsätzlich **möglich** gewesen wären, steht die **Begünstigung**

schon aus diesem Grund **nicht zu** (UFS 25.1.2013, RV/1343-L/10). **Pauschale** Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) sind nämlich gem § 68 Abs 1 EStG 1988 ua nur dann steuerbegünstigt, wenn

- die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und die darauf entfallenden Zulagen durch **längere Zeit einzeln aufgezeichnet** werden und
- für die späteren Zeiträume der **Nachweis** geführt wird, dass sich die Verhältnisse nicht verändert haben.

Es ist – bezogen auf die **gesamten** vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten – zu prüfen, ob diese Arbeiten **überwiegend** zu einer erheblichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr führen (vgl VwGH 30.1.1991, 90/13/0102). Die Frage einer außerordentlichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie überwiegend (= **mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit**, für die eine Zulage gewährt wird) eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken. Wird die SEG-Zulage nur für jeweils eine Stunde gewährt, ist für das zeitliche Überwiegen auf die einzelne Stunde abzustellen. Die Möglichkeit der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Für die steuerrechtliche Behandlung kommt es **nicht** auf die **Bezeichnung** der **SEG-Zulage** an, sondern darauf, ob die Zulage dem Grunde nach vorliegt (s zB VwGH 30.1.2003, 99/15/0215).

Gefahrenzulagen sind nach § 68 Abs 5 dritter Teilstrich begünstigungsfähig, wenn die „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“. Betreffend Gefahrenzulage stellt § 68 Abs 1 iVm Abs 5 EStG darauf ab, dass **tatsächlich** nach den **konkreten Verhältnissen** des **Einzelfalls** eine Berufsgefahr (überwiegend) besteht (zB BFG 11.8.2017, RV/2100613/2012; so auch *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, 2024, § 68, Rz 32). Ist mit einer Tätigkeit nicht **zwangsläufig** eine **typische Berufsgefahr** verbunden, sondern eine **Allgemeingefahr**, steht die Steuerbegünstigung nicht zu (vgl VwGH 5.7.1982, 2382/80). Ein Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwernis

oder **zwangsläufig** eine **Gefahr** darstellen (vgl VwGH 28.09.2011, 2007/13/0138). Dies erfordert nach Rsp und Lehre, dass der Behörde bzw dem BFG nachgewiesen wird, **um welche Arbeiten** es sich **im Einzelnen** gehandelt hat und **wann** sie **geleistet** wurden (vgl VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052; 31.3.2011, 2008/15/0322).

Es muss daher nicht nur erhoben werden, welche berufstypischen Gefahren am Arbeitsplatz bestehen, es muss auch das **berufliche Tätigkeitsprofil** der einzelnen Arbeitnehmerin, also in concreto der Bf, dokumentiert werden. Aus diesem sollte hervorgehen, **welche Tätigkeiten genau** ausgeübt werden und mit **welchen konkreten Gefahren** sie jeweils verbunden sind. Es ist auch relevant zu analysieren, **ob** sich das Tätigkeitsprofil **vom berufstypischen Tätigkeitsbild unterscheidet**, was sich auf das Ausmaß der Gefährdung auswirkt, wenn das Gefährdungsausmaß während der Tätigkeit gegenüber dem üblichen Tätigkeitsbild der Berufsgruppe (im Beschwerdefall von DGKP) erhöht ist. Die st Rsp des VwGH stellt an den **Nachweis** eines derart **erhöhten Gefährdungsausmaßes** in der Praxis jedoch **sehr hohe Anforderungen** und verlangt eine **laufende Dokumentation der überwiegend erhöhten Gefährdung** (s nur VwGH 21.10.2015, 2012/13/0084; BFG 3.2.2022, RV/7103456/2017; *Platzer*, Gefahrenzulagen und Arbeitnehmerschutz, PV-Info 4/2023, 11).

Arbeitgeber müssen nach § 41 Abs 5 **ASchG** die Einwirkung von **gesundheitsgefährdenden Arbeitsstoffen** auf Arbeitnehmer evaluieren. § 40 ASchG definiert Gefahrenklassen für gesundheitsgefährdende und biologische Arbeitsstoffe. § 43 ASchG legt fest, welche Maßnahmen ergriffen werden müssen, um die Gefährdung bei Verwendung von gefährlichen Arbeitsstoffen zu reduzieren. Dazu zählen zB eine räumliche Trennung bei Arbeitsverfahren mit gefährlichen Arbeitsstoffen, die Schadstoffreduktion durch **Absauganlagen** und die Zurverfügungstellung einer **Schutzausrüstung** (*Platzer*, Gefahrenzulagen und Arbeitnehmerschutz, PV-Info 4/2023, 12).

Aufzeichnungen wie sie die st Rsp des VwGH verlangt – Nachweis durch **Lohnkonto** und die dazugehörigen **Grundaufzeichnungen**, um welche Arbeiten es sich im Einzelfall gehandelt hat und wann diese geleistet wurden – wurden im Beschwerdefall nicht geführt. In der Entscheidung vom 27.6.2000, 99/14/0342, hat der VwGH nämlich ausgeführt, dass auch **pauschalisierte Zulagen** steuerbegünstigt abgerechnet werden können. Voraussetzung dafür ist, dass über eine **längere Zeit Aufzeichnungen** geführt werden, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter Umständen erfolgt, die eine außerordentliche Erschwernis bewirken, gegeben sind, es sei denn, dass Überwiegen wäre schon im Hinblick auf die erwiesene Art der Berufstätigkeit evident. Zu dem Vorbringen der Bf, die OP-DGKP seien während ihrer Tätigkeit **durchgehend** einem erhöhten **Infektions-, Stich- und Schnittverletzungsrisiko** ausgesetzt, ist festzuhalten, dass bei der

Wahrnehmung von – bereits oben ausführlich dargestellten – Aufgaben wie der Exposition mit Narkosegas und chirurgischen Rauchgasen, Kontakt mit Körperflüssigkeiten, Blut, Dämpfen wie Formaldehyd, kontaminierte Nadeln und Skalpellklingen, hoch ansteckender Patienten, Hantieren mit spitzen, scharfen und kontaminierten Gegenständen, schweres Heben und Umbetten, die regelmäßige chirurgische Händedesinfektion, Arbeiten in verdunkelten OP-Sälen, etc **keiner über** das **Allgemeinrisiko** in einem Gesundheitsberuf hinausgehenden Gefährdung/Erschwernis ausgesetzt sind (*Jakom*, EStG¹⁸, 2025, § 68, Rz 8) und somit keine iSd § 68 Abs 5 EStG darstellt (*Kirchmayer/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, 2024, § 68, Tz 32).

Die **Angaben** der **Bf** vermögen **nicht zu belegen**, dass diese während der Arbeitszeit **überwiegend** mit Arbeiten betraut waren, die zwangsläufig eine außerordentliche Gefahr darstellen.

Der Umstand, dass eine lohngestaltende Vorschrift (hier Kollektivvertrag der konfessionellen Krankenanstalten Steiermark) eine Gefahrenzulage vorsieht, kann nicht als Erfüllung der Voraussetzungen des § 68 Abs 5 EStG 1988 angesehen werden. Denn – wie bereits ausführlich dargelegt – stellt § 68 Abs 1 iVm § 68 Abs 5 EStG darauf ab, dass **tatsächlich** nach den **konkreten Verhältnissen** des **Einzelfalls** eine Berufsgefahr (überwiegend) besteht (VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322).

Nach st Rsp des VwGH verstößt es nicht gegen den Grundsatz von **Treu und Glauben**, wenn entgegen einer früheren LSt-Prüfung, GPLA, GPLB, etc die Zulagen mangels Erfüllung aller Voraussetzungen nicht mehr als steuerfrei anerkannt werden (s nur VwGH 14.12.2000, 95/15/0028).

In Krankenhäusern liegt eine erhebliche Infektionsgefahr nur dann vor, wenn eine entsprechende Schutzausrüstung für das Betreten der Räumlichkeiten vorgesehen ist (*Ex/ in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG, § 68, 2024, Anm 29; *Lindmayr*, Steuerliche Begünstigung der neuen Infektionszulage, in *ARD*, 6845/2023, 18).

Der **VwGH** behandelt dem **Pflegepersonal** in Altersheimen und **Krankenanstalten** gewährte SEG-Zulagen bei **ekelerregenden** Arbeiten, Tätigkeiten in **Unfall-** und **Intensivstationen** und **psychiatrischen** Stationen, ebenso für das Heben und Legen **bewegungsunfähiger** Menschen, bei kurzfristigen medizinischen Entscheidungen ohne Anstaltsarzt und ohne in einer Krankenanstalt vorhandene Arbeitserleichterungen als steuerlich begünstigt (VwGH 21.1.1987, 85/13/0213; so auch LStR, Rz 1136).

Ärzte in **Unfall-, Intensivstationen** und **psychiatrischen** Stationen rechtfertigen Erschwerniszulagen (*Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, 2024, § 68,

Rz 34 – „Ärzte“); **nicht** dagegen ein **Anästhesist** (VwGH 19.1.1988, 85/14/0124, 1988, 369) oder **Kurarzt** (VwGH 16.3.1988, 87/13/0194, 1988, 368); die **Strahlenbelastung** eines **Röntgenarztes** rechtfertigt eine Gefahrenzulage (VwGH 17.2.1988, 85/13/0177; anders BFG 6.9.2017, RV/2100353/2013). Der Kontakt mit **infektiösen** Substanzen in einem **orthopädischen Spital** rechtfertigt **keine** Gefahrenzulage (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0084; BFG 27.3.2017, RV/7104238/2015).

Im Beschwerdefall war die **Bf** im Streitzeitraum **weder** (wenn überhaupt, dann keinesfalls) **überwiegend** in **Unfall-** oder **Intensivstationen** noch in **psychiatrischen** Stationen tätig und hat dies auch nicht behauptet. Auch sind die von ihr ausgeführten Arbeiten – Arbeiten mit schweren Gerätschaften, schwere Instrumententassen, „erhebliche“ Infektions-, Stich- bzw Schnittverletzungsgefahr, permanentes Risiko eines Narkosegasaustrittes, Austritt von chirurgischem Rauchgas, erhöhtes Allergierisiko durch Dämpfe, in Formaldehyd eingelegtes OP-Präparat für die Pathologie, Umbetten des bariatrischen (Anm: zB adipösen) Patienten vom OP-Bett in das Krankenhausbett ohne weitere elektrische Hilfsmittel, permanentes Tragen der schweren Bleischürze bei gewissen Operationen, permanentes Risiko eines Narkosegasaustrittes, Austritt von chirurgischem Rauchgas, Gefährdung durch Röntgenstrahlung (s „Arbeitsaufzeichnungen“ der Bf vom 16.2.2021) – **nicht** als **ekelerregende** Arbeiten zu qualifizieren.

Auch ist die Bf im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit **keinesfalls** überwiegend (auch nicht potentiell) einer **Strahlenbelastung** wie etwa ein Röntgenarzt ausgesetzt, zumal – wie die Bf selbst ausführt – es lediglich „vorkommen kann“, dass es während einer OP zum Einsatz von Röntgengeräten kommt und deswegen eine zusätzliche Gefährdung durch Röntgenstrahlung entstehen kann. Nach allgemeiner Lebenserfahrung trifft es äußerst selten zu, dass bei den von der Bf angeführten Operationen **Nebenhöhlen** und **Gallenblase** ein Röntgengerät zum Einsatz kommt. Wie bereits oben ausführlich dargelegt, trägt die Bf dafür die Beweislast und hat insb die **Dokumentation** der **Betriebsbelastung** nicht vorgelegt, wenn sie schon eine Gefährdung durch ionisierende Strahlung behauptet. Außerdem nimmt die **Dosisleistung** (gemessen in Sievert, Sv) nach dem Abstandsquadratgesetz pro Fläche mit **zunehmendem Abstand** von der Strahlenquelle umgekehrt proportional zum Quadrat des Abstands ab (**Formel: $1/r^2$**). Das dem BFG von der Bf übermittelte Arbeitspapier der IVSS enthält folgende Informationen: „2.3 *Gesundheitliche Auswirkungen*“ – (...) Seite 32: „(...) *Berücksichtigt man, dass die Belastungen des Chirurgen aufgrund seiner räumlichen Nähe zur Schadstoffquelle höher ist (...) Die **Exposition** des **Chirurgen** ist etwa 6,1-mal höher als die mittlere Exposition des sonstigen Personals im OP-Bereich*“. Der operierende Chirurg (und nicht das OP-Pflegepersonal) erhält demnach die höchste Strahlendosis, da dieser der Strahlenquelle bzw dem Patienten **am nächsten kommt** (s auch *Kraus/Redies/Richter*, Strahlenschutz im OP, OP- Journal 3/2014, 139). Des Weiteren sind Arbeitnehmer bei Arbeiten, die unter Strahlenbelastung stattfinden, verpflichtet, sich durch eine **Bleischürze** zu schützen sowie die Strahlenbelastung ständig durch ein **Personendosimeter** (s dazu § 98 AllgStrSchV) zu überwachen.

Auch das Vorbringen der Bf, wonach es ab der Durchführung der Narkose zu einem hochkonzentrierten **Narkosegasaustritt** in der Umgebung und damit zu einer Gefährdung der OP-DGKP kommen kann, mag das erkennende Gericht nicht zu überzeugen, zumal bei leger- artis-Verwendung sowie bei störungsfreiem Funktionieren und vorschriftsmäßiger Wartung der OP-Geräte nahezu **kein Gas** aus der **Narkosemaske** austritt, (s dazu www.sicheres-krankenhaus.de/operationssaal/zugehoerige-themen/narkosegase, abgerufen am 29.9.2025). Zusätzlich ist – wie auch den OP-Berichten der Bf zu entnehmen ist – in den OP-Sälen, in denen die Bf tätig war/ist, eine **Absauganlage** installiert, die (sollte dennoch ein Gas entweichen) den Narkosegasaustritt zusätzlich minimiert. Dies ist gem § 32 Abs 5 GrenzwerteV (GKV) iVm § 5 ASchG zB durch den TÜV jährlich nach den Regeln der Technik zu prüfen und zu dokumentieren. Eine diesbzgl **Grenzwertüberschreitung** ist nicht aktenkundig. Selbst wenn es zu einem Narkosegasaustritt kommen sollte, ist hiezu anzumerken, dass Anästhetika bei **weniger** als der **Hälfte** der **OPs**, bei denen die Bf eingesetzt wird, angewandt wird. Darüber hinaus bleibt ihre Behauptung, dies wäre „**wissenschaftlich erwiesen**“, ohne Beleg und führt sie in casu insb keine Studien an, denn aus den von ihr vorgelegten wissenschaftlichen Artikeln geht dies **gerade nicht hervor**. Dem Artikel „*Arbeitsbelastung durch Anästhesiegase und chirurgische Rauchgase und Schutzmaßnahmen im chirurgischen Operations(OP)-bereich – was der Chirurg wissen sollte*“ ist auf Seite 97 zu entnehmen, dass das OP-Personal „*deutlich niedrigeren Konzentrationen von Anästhesiegasen*“ ausgesetzt ist und geht insb nur dann von neurologischen Beschwerden aus, wenn eine Gasabsaugungsanlage von insb Lachgas fehlte (S 97). Zudem **verzichten** insb die Arbeitgeber der Bf auf den Einsatz der Inhalationsanästhetika **Lachgas** und Desfluran. Darüber hinaus wird im Artikel auf Seite 97 festgehalten, dass nur wenige der im Artikel zitierten Studien die Untersuchungsbedingungen und Klimatisierungsparameter ausführlich beschreiben, wie zB Fläche des OP-Saales, Gesamtvolumen des Raumes, Frischluftzufuhr, Zuluftströmung oder Ort der Luftabsaugung.

Dem Vorbringen der Bf betreffend der Gefährdung ihrer Person während ihrer Arbeit im OP durch „**chirurgisches Rauchgas**, welches kanzerogen ist und zu einer Schädigung des zentralen Nervensystems führen kann“ ist Folgendes entgegenzuhalten:

Dem von der Bf vorgelegten und oben beim festgestellten Sachverhalt auszugsweise dargestellten **Artikel** im Zentralblatt für Chirurgie ist auf Seite 94 zu entnehmen, dass die Exposition der Atemwege durch Aerosole (Rauchgase durch Koagulation) – nur dann – ein potenzielles Gesundheitsrisiko darstellen, wenn die **Schutzmaßnahmen ungenügend** sind. Selbst die Bf hat nicht behauptet, dass bei ihren Arbeitgebern diese ungenügend wären, sondern hat lediglich pauschal behauptet, dass für sie die regelmäßige Exposition per se

gefährlich sei. Weiters heißt es im oa Artikel, dass „*die potenziellen Belastungen über die Atemwege im Operationssaal in den letzten 10 Jahren reduziert worden*“ sind.

Auch das **Arbeitspapier** der **IVSS** enthält wissenschaftlich basierte Fakten über chirurgische Rauchgase, die im Widerspruch zum Beschwerdevorbringen stehen. Danach sind die Belastungen des Chirurgen aufgrund seiner räumlichen Nähe zur Schadstoffquelle höher. Bei hohen Luftwechselzahlen sind schon nach wenigen Minuten stationäre Expositionsbedingungen im OP gegeben, bei denen sich die Spitzenbelastung und gemittelte Werte schnell angleichen. Die Exposition des Chirurgen ist etwa 6,1-mal höher als die mittlere Exposition des sonstigen Personals im OP-Bereich (Seite 32). Weiters heißt es im Arbeitspapier: „*Die Belastung durch gas- bzw. dampfförmige Substanzen ist beim Einsatz von Laser- oder elektrochirurgischen Verfahren in modernen OP-Räumen relativ gering. Es kann zwar zu Geruchsbelästigungen kommen, allerdings werden die existierenden Luftgrenzwerte für Substanzen wie z.B. Toluol, Butanon oder Ethylbenzol bei weitem nicht erreicht*“ (Seite 33).

Wie gezeigt worden ist, sind bis jetzt praktisch keine Erkrankungen durch OP-Rauche bekannt geworden, und es fragt sich, ob solche in Zukunft überhaupt fassbar werden“ (Seite 39).

Anders als die Bf in ihren Schriftsätzen stets behauptet, ist ein **pauschale** Beurteilung der **Gefährlichkeit** durch **chirurgische Rauchgase nicht möglich**. Das von ihr eigentlich zur Untermauerung ihres Standpunktes übermittelte **Arbeitspapier** der IVSS hält auf **Seite 43** unmissverständlich fest: „*Die Zusammensetzung der Rauchgase und die Intensität der Rauchentstehung ist abhängig von dem gewählten Behandlungsverfahren und dem zu behandelnden Gewebe und kann aufgrund der vielfältigen Einflussgrößen auf die Freisetzung stark schwanken. Wesentliche Expositions determinanten sind neben den elektrischen Parametern (Leistung, Stromstärke, Frequenz) die Verfahrensparameter (Elektrodenart und –form, Laserart), die Betriebsart (kontinuierlich, gepulst), das behandelte Gewebe (Fett, Muskel, Organart, etc) und die räumlichen Parameter (Raumgröße, Lüftungsart, Lüftungsintensität). Die Exposition der Beschäftigten in Operationsbereichen liegt, bezogen auf einzelne Stoffe, weit unterhalb einzelner bestehender Arbeitsplatzgrenzwerte.*“ Es wäre – wie bereits ausführlich oben ausgeführt – im Rahmen ihrer **Mitwirkungspflicht** Sache der Bf gewesen, **selbst** einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener **Umstände darzulegen**, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Sie hätte in concreto insb klar darzulegen gehabt, welche Behandlungsverfahren, an welchem Gewebe oder welcher Organart unter Angabe der Intensität mittels konkreter physikalischer Größen (Sievert, Watt, Joule, Kalorien, Ampere, Hertz, etc), welche Elektroden oder Laser während ihrer OP-Dienste angewandt wurden sowie wie groß die OP-Säle sind, in denen die Bf ihre Berufstätigkeit ausübt, wie sie belüftet werden, etc.

Genauso wenig hat die (zum Beschwerdezeitpunkt durch eine stV vertretene) Bf die in ihrer „Arbeitsaufzeichnung/Beschreibung“ vom 16.2.2021 dargestellten Aussage, wonach sie als OP-DGKP im Rahmen der Behandlung der Präparate mit **Formaldehyd** in Kontakt („einem hochkanzerogenen Stoff“) komme, iSd der Mitwirkungspflicht sowie iSd der st Rsp des VwGH dahingehend näher beschrieben, bei welchen Arbeiten im Einzelnen diese angebliche Berufsgefahr auftritt und wann sie geleistet wurden. Wie bereits oben ausführlich dargelegt, stellt die st Rsp des VwGH an den Nachweis eines derart erhöhten Gefährdungsausmaßes sehr hohe Anforderungen und verlangt eine laufende **Dokumentation** der überwiegend erhöhten Gefährdung (zB BFG 3.2.2022, RV/7103456/2017). Wie erwähnt, hat die Bf lediglich pauschal ausgeführt, dass sie im Rahmen der Behandlung der Präparate mit Formaldehyd in Kontakt komme, **ohne** insb anzugeben **bei wie vielen Operationen** dies geschieht, **für welche Dauer** sie mit Formaldehyd in Kontakt kommt, etc.

Der Bf ist auch insofern zu widersprechen als die OP-Säle weder bei der OP-Vorbereitung noch bei der Umbettung des Patienten sowie der Narkoseeinleitung **verdunkelt** werden, sondern lediglich bei speziellen endoskopisch geführten Operationen (zB bei einer Gallenblase-OP, nicht jedoch bei jeglichen chirurgischen Eingriffen), da den operierenden Ärzten sonst eine Sicht auf den Endoskopiemonitor nicht verlässlich möglich (Spiegelung etc) ist.

Auch kann die Aussage der Bf, wonach sie eine **Umbettung** von zB bariatrischen Patienten ohne elektronische Hilfe bewerkstelligen muss (so eine Hilfe besteht über weder in klerikalen noch in öffentlichen Krankenanstalten), ihr nicht zum Erfolg verhelfen, zumal diese Problematik mit einfachsten und kostengünstigen mechanischen Hilfsmitteln wie etwa mit einem **Rollboard** zu lösen sind. Darüber hinaus kann die Bf als OP-DGKP auf **Unterstützungsleistungen anderer Berufsgruppen** wie **OTA, Anästhesie-DGKP und Anästhesisten** oder gar **Chirurgen** selbst zurückgreifen, da selbst bei geringfügigen operativen Eingriffen (sofern eine Anästhesie eingesetzt wird) zumindest neben einer OP-DGKP eine OTA, eine Anästhesie-DGKP, ein Anästhesist und ein Chirurg im OP-Saal eingesetzt werden. Zudem sind nach allgemeiner Lebenserfahrung die Patienten **weder** bei von der Bf assistierten **Nebenhöhlen-Operationen** noch bei Operationen an der **Gallenblase**, etc in einer **derart schlechten** körperlichen **Verfassung**, dass es ihnen nicht gelänge, selbst vom Krankbett auf den OP-Tisch „hinüberzurutschen“.

Ebenso ist die Aussage, wonach die in ihrer dem BFG übermittelten „Arbeitsaufzeichnung/Beschreibung“ vom 16.2.2021 beschriebenen **Erschwernisse/Gefahren immer dieselbe** bleibe, egal um welchen **operativen Eingriff** es sich handle, in der Pauschalität nicht nachvollziehbar, zumal sich das **Patientengut** (Ansteckungsrisiko, Allgemeinzustand, Gewicht, Mobilität) und auch die **Art des Eingriffes** (minimalinvasiv, offen) wesentlich unterscheiden können.

Die Bf geht stets bei der Beschreibung ihrer Berufstätigkeit davon aus, dass sie **mit einer konstanten Gefährdung/Erschwernis durch Arbeiten** in verdunkelten OP-Sälen, schweres Heben und Umbetten, Desinfektionen, Exposition mit Narkosegas und chirurgischen Rauchgasen, Hantieren mit spitzen, scharfen und kontaminierten Gegenständen, Kontakt mit Körperflüssigkeiten, Blut, Dämpfen wie Formaldehyd, kontaminierten Nadeln und Skalpellklingen, hoch ansteckenden Patienten etc konfrontiert ist. Dies ist jedoch nicht der Fall, weil eine **Operation** (genauer gesagt die intraoperative Phase) nicht unter gleichbleibenden abstrakt gefährlichen/erschwerenden Bedingungen, sondern in Etappen abläuft. Man kann diese **Etappen** stark verallgemeinernd wie folgt beschreiben (<https://www.msdmanuals.com/de/heim/spezialthemen/operation/operation>):

- **Zugang schaffen:** Das zu operierende Gewebe wird freigelegt, was einen Einschnitt (Inzision) bedeutet.
- **Eingriff:** Der eigentliche (chirurgische) Eingriff wird durchgeführt, um eine Krankheit, Verletzung oder einen anderen Zustand zu behandeln, das betroffene Gewebe oder Organ wird behandelt, entfernt, repariert, transplantiert oder eine andere therapeutische Intervention an dem betroffenen Bereich vorgenommen.

Allgemeinchirurgie: zB Entfernung von Tumoren, Hernienoperationen, Gallenblasenentfernung, Blinddarmentfernung

Gefäßchirurgie: zB Bypass-Operationen, Krampfaderoperationen, Gefäßrekonstruktionen

Orthopädie und Unfallchirurgie: zB Gelenkersatz, Knochenbruchbehandlung, Arthroskopische Operationen, Wirbelsäulenoperationen

Herzchirurgie: zB Herzklappenoperationen, Bypass-Operationen am Herzen, Herztransplantationen

Neurochirurgie: zB Hirntumoroperationen, Behandlung von Gefäßmissbildungen, Operationen bei Bandscheibenvorfällen der HWS

Plastische Chirurgie: zB Rekonstruktive Chirurgie, Ästhetische Chirurgie

- **Wundverschluss:** Der Zugang wird wieder verschlossen (Adaption der Wundränder zB mit Nähten), Drainage falls eine Taschenbildung entstanden ist, Wundverband)

Ebenso können die von der Bf vorgelegten Artikel aus **Fachzeitschriften** bzw Sicherheitsdatenblatt gem VO (EG) 1907/2006 (**REACH-VO**) von Bacillol AF (ein im OP verwendetes Desinfektionsmittel) sowie von Sterillium **nicht zum Erfolg** verhelfen.

Dem von der Bf vorgelegten **Sicherheitsdatenblatt** zu **Bacillol AF** ist auf Seite 5 zu entnehmen, dass „normalerweise kein persönlicher Atemschutz notwendig ist. Es besteht keine Klassifizierung von Bacillol AF hinsichtlich Karzinogenität, Reproduktions- oder Aspirationstoxizität (Seite 8)“.

Das **Sicherheitsdatenblatt** von **Sterillium** enthält folgende Informationen: „Persönliche Schutzausrüstung: Schutzmaßnahmen: keine besondere Schutzausrüstung erforderlich (...)“ (Seite 5). Spezifische Zielorgan-Toxizität bei einmaliger oder wiederholter Exposition: keine Daten verfügbar, Toxizität bei wiederholter Verabreichung sowie Aspirationstoxizität: keine Daten verfügbar (Seite 9).

Die von der Bf vorgelegten Sicherheitsdatenblätter vermögen den Standpunkt nicht zu stützen und eine über das Allgemeinrisiko in einem in einer Krankenanstalt tätigen Gesundheitsberufsangehörigen hinausgehende Gefährdung/Erschwernis darzulegen. Allen Artikeln, auch jenen, die die Bf vorgelegt hat, ist gemein, dass insb die Exposition der Atemwege vor, während und nach chirurgischen Eingriffen sowie durch Desinfektionsmittel ein **wenig bis nicht erforschtes Thema** in der Wissenschaft ist (insb in der Medizin).

Selbst wenn man **nicht bestreiten** würde, dass die oben genannten Tätigkeiten (Exposition mit Narkosegas und chirurgischen Rauchgasen, Kontakt mit Körperflüssigkeiten, Blut, Dämpfen wie Formaldehyd, kontaminierte Nadeln und Skalpellklingen, hoch ansteckende Patienten, Hantieren mit spitzen, scharfen und kontaminierten Gegenständen dem damit verbundenen Infektions-, Stich- und Schnittverletzungsrisiko, schweres Heben und Umbetten, Arbeiten in verdunkelten OP-Sälen, Hantieren mit spitzen, scharfen und kontaminierten Gegenständen, etc) eine **potentielle Gefahrenquelle** darstellen, konnte die Beschwerde (auch) aus folgenden Gründen nicht zum Erfolg führen: Um diesen Gefahren zu begegnen, wurden entsprechende Schutzmaßnahmen – wie etwas das Tragen von **Schutzkleidung** – getroffen (s dazu zB BFG 26.05.2025, RV/2100182/2018). Von der reinen Arbeitszeit einer Schicht (8,5 Stunden abzüglich 30 Min Pause) macht diese potenziell gefährliche Tätigkeit allerdings weniger als 4 Stunden aus.

Die Zeiten der Vorbereitung (20 Minuten), prä- und postoperative Umbettung (gesamt 15 Minuten), Ver- und Entsorgung des kontaminierten Instrumentariums (10 Minuten), Reinigung OP-Tisch, OP-Saal, Abbau und Neuaufbau von Geräten (20 Minuten) sowie eigentliche intraoperative Phase.

Der überwiegende Teil der Arbeitszeit des Pflegepersonals besteht in der Beobachtung der Patienten, dem Assistieren der Ärzte sowie dem Reagieren auf Notfälle. Aus den Angaben der Bf und den von ihr vorgelegten Aufzeichnungen konnte unter Berücksichtigung aller zu erbringenden Tätigkeiten der DGKP **nicht** der **Schluss** gezogen werden, dass es während ihrer

gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut war, die **zwangsläufig** eine außerordentliche Gefahr darstellten (so auch BFG 26.5.2025, RV/2100182/2018).

Die von der Bf vertretene Auffassung, bereits eine überwiegende Tätigkeit im OP-Bereich rechtfertige die steuerbegünstigte Behandlung der bezahlten Zulagen, erweist sich im Hinblick darauf, dass es vielmehr auf die von der Bf **weder nachgewiesene noch auch nur glaubhaft** gemachte Art und das ebenfalls **nicht belegte** bzw durch obige Ausführungen widerlegte **zeitliche Überwiegen** gem § 68 EStG 1988 der im OP-Bereich erbrachten Tätigkeit ankommt, somit nicht als geeignet, die behauptete Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Die **Voraussetzungen** für eine steuerfreie Auszahlung der Zulagen lagen somit **nicht vor** (zB BFG 11.3.2024, RV/2100858/2022; 4.10.2023, RV/2100594/2022).

d. Fazit

Es war somit betreffend der Ausscheidung eines pauschalen Grundanteils bei der Ermittlung der AfA, betreffend der Bestimmung des Anschaffungszeitpunktes für die begehrte Anwendung der beschleunigten Gebäudeabschreibung sowie betreffend der begehrten Steuerfreiheit der SEG-Zulagen spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da es sich bei der Frage, ob der Bf der Nachweis eines von der GrundanteilIV abweichenden Aufteilungsverhältnisses der Anschaffungskosten der von ihr vermieteten Liegenschaftsanteile gelungen ist, sowie, ob die begehrten SEG-Zulagen steuerfrei zu behandeln sind, jeweils um eine Frage der Beweiswürdigung handelt, wurde im gegenständlichen Fall über keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Daher war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Graz, am 29. September 2025