

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 22.7.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 20.7.2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahren

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2015.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung behandelte das Finanzamt die ausbezahlte Gefahrenzulage als steuerfreie, die Erschwerniszulage (Vergütung nach § 112 GehG) hingegen als steuerpflichtige Bezüge (Bescheid vom 20.7.2016).

Mit Beschwerde vom 22.7.2016 ersuchte die Beschwerdeführerin um nachträgliche Bearbeitung der von ihr im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2015 eingebrachten – und vom Finanzamt nicht gewürdigten – Beilage betreffend die Korrektur von zu Unrecht besteuerten Zulagen und gegebenenfalls um Korrektur des Einkommensteuerbescheides.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.4.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Auf die Bescheidbegründung wird verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 13.4.2017 beantragte die Beschwerdeführerin die Steuerfreistellung der Erschwerniszulage und die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung. Begründend führte sie aus, die Erschwerniszulage (Vergütung nach § 112 GehG) sei – wie bereits in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung beantragt – steuerfrei zu belassen, da es sich dem wirtschaftlichen Gehalt nach um eine Gefahrenzulage handle (sh. § 21 BAO). Die Gefahr bestehe in der Tatsache einer erhöhten Infektionsgefahr durch Patientenproben (zB Stuhl, Blut, Sputum, Harn etc.), welche primär das gesamte Erregerpotenzial enthalten könnten. Dieser Gefahr sei sie in ihrer Tätigkeit überwiegend ausgesetzt.

Das Finanzamt legte am 3.5.2017 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Festgestellter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist als Biomedizinische Analytikerin seit 1.1.2007 im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung durch die Österreichische Agentur für Gesundheit und Ernährungssicherheit in der A GmbH tätig.

Die Tätigkeit der biomedizinischen Analytikerinnen umfasst die eigenverantwortliche Ausführung von Labormethoden, die im Rahmen des medizinischen Untersuchungs-, Behandlungs- und Forschungsbetriebes notwendig sind. Sie sind eigenverantwortlich für die fachgerechte Durchführung aller Analyseprozesse im Rahmen der Routine- und Forschungstätigkeit im Bereich der Diagnostik, Funktionsdiagnostik und Analytik. Der Tätigkeitsbereich geht über die Durchführung von angeforderten Laboruntersuchungen hinaus. Er umfasst unter anderem auch das Qualitätsmanagement in ihrem Bereich, die Dokumentation, Statistik, das Gerätmanagement und die Labororganisation.

Der Arbeitsplatz der Beschwerdeführerin ist als potenziell infektiös zu erachten. Sie war mit einem zeitlichen Umfang von deutlich mehr als 50 % im Jahr 2015 mit den näher in der Arbeitsplatzbeschreibung geschilderten Tätigkeiten befasst. Auf die detaillierten Angaben in der Arbeitsplatzbeschreibung wird verwiesen.

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin stellt im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen innerhalb ihrer Berufssparte keine außerordentliche Erschwernis dar.

Die Beschwerdeführerin erhielt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum von der A GmbH eine steuerfreie Gefahrenzulage ausbezahlt. In den vorgelegten Entgeltnachweisen Jänner bis Mai 2015 ist zudem eine steuerfreie Erschwerniszulage von monatlich 134,10 € bzw. 136,50 € enthalten.

Nach Abklärung der Problematik der steuerlichen Behandlung der ausbezahlten Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen zwischen der Österreichischen Agentur für Gesundheit und Ernährungssicherheit mit dem zuständigen Finanzamt wurden die bis dahin in den Entgeltnachweisen Jänner bis Mai 2015 als steuerfreie Bezüge behandelte Erschwerniszulage in der Folge als steuerpflichtig abgerechnet.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich der Tätigkeit sind der „Arbeitsplatzbeschreibung für die Beschwerdeführerin für das Jahr 2015“ der A GmbH vom 15.2.2017 entnommen.

Als Nachweise für die ausbezahlten Zulagen legte die Beschwerdeführerin die Entgeltnachweise Jänner bis Dezember 2015 vor.

Zur Klärung der Problematik der Gewährung einer steuerfreien Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage ihrer Dienstnehmer richtete die Österreichische Agentur für Gesundheit und Ernährungssicherheit am 22.12.2014 ein Auskunftsersuchen an das Finanzamt Wien 1/23. Der Gegenstand dieser Anfrage war die steuerlich begünstigte

Behandlung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage (SEG) iSd § 68 EStG 1988. Um eine rechtlich richtige Beurteilung der ausbezahlten Zulagen vornehmen zu können, wurde ein Lokalaugenschein vor Ort der Wiener Niederlassung mit anschließender Gesprächsrunde durchgeführt. Aufgrund der Tätigkeiten und Tätigkeitsbeschreibungen wurde folgende steuerliche Behandlung der Zulagen festgelegt. Die Gefahrenzulage ist unter der Voraussetzung einer im Lohnzahlungszeitraum überwiegenden (zu mehr als 50 %) Erbringung von Tätigkeiten, die die Gesundheit, die körperliche Sicherheit oder das Leben der Arbeitnehmer gefährden, unter die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu subsumieren. Eine Subsumierung der Schmutzzulage unter die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 ist nur für in der Pathologie beschäftigte Dienstnehmer möglich.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde im Hinblick auf die außerordentliche Erschwernis ihrer Tätigkeit weder bekanntgegeben noch nachgewiesen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann diese geleistet wurden.

Rechtslage

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfasst werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern (Abs. 3).

Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,

6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen des Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBI. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden (Abs. 5).

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist, ob die gegenständliche Erschwerniszulage (Vergütung nach § 112 GehG) unter die Steuerbegünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu subsumieren ist.

Es ist der Beschwerdeführerin insoweit zuzustimmen, dass das Arbeiten mit potenziell infektiösen Materialien eine Gefährdung der Gesundheit bzw. des Lebens mit sich bringt (vgl. UFS 18.4.2011, RV/1685-W/04). Für ihre Tätigkeit erhält sie eine (steuerfreie) Gefahrenzulage, die diese typische Berufsgefahr abgilt (vgl. VwGH 19.3.1985, 84/14/0180).

Darüber hinausgehend beantragt sie eine Steuerfreistellung der Erschwerniszulage, da es sich bei dieser dem wirtschaftlichen Gehalt nach um eine Gefahrenzulage handle.

Eine Erschwerniszulage ist jedoch nur dann steuerlich begünstigt, wenn die Tätigkeit im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis ist. Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden (BFG 13.7.2017, RV/1101072/2015). Von Arbeiten unter „außerordentlicher Erschwernis“ kann nur dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen, unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen oder besonders dringlich sind (VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138; VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066; Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 68 Rz 7).

Nach der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung und den Feststellungen des Betriebsfinanzamtes liegt eine solche außerordentliche Erschwernis nicht vor.

Das Erfordernis des Überwiegens der begünstigten Tätigkeiten ist in Bezug auf die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses insgesamt zu erbringende Arbeitsleistung zu beurteilen. Ob eine außerordentliche Erschwernis vorliegt, ist daher nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Erschwernis verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes zu prüfen, ob sie überwiegend unter solchen Umständen erfolgen (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322, betreffend Gefahrenzulage, mwN). Es müssen demnach in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die mit einer außerordentlichen Erschwernis verbunden sind, überwiegen. Dafür wiederum ist – wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat – der Nachweis erforderlich, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie

geleistet wurden (BFG 13.7.2017, RV/1101072/2015, mit der dort angeführten Judikatur zB VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138).

Die Beschwerdeführerin hat einen solchen Nachweis nicht erbracht.

Unterlässt der Abgabepflichtige, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen (vgl. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052, mwN). Vielmehr hat der Abgabepflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207; VwGH 28.10.2004, 2000/15/0054, mwN).

Hinsichtlich der Erschwerniszulage sind im gegenständlichen Fall die im § 68 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen nicht gegeben.

Zulässigkeit einer 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.

Die Frage, ob die in Rede stehende Erschwerniszulage der begünstigten Besteuerung gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 unterliegt, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 19. April 2018