

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache des Bf. über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 19.1.2010 betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für 2003, 2004, 2005 und 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Beschwerdeführer wird gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer mit folgenden Beträgen in Anspruch genommen:

für den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2003: mit 1.182,03 Euro;

für den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2004: mit 1.437,11 Euro;

für den Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2005 : mit 899,11 Euro;

für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2006: mit 435,48 Euro.

Die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und die festgesetzten Abgaben betragen:

für den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2003:

Bemessungsgrundlage: 60.120,41 Euro, Dienstgeberbeitrag: 2.705,42 Euro;

für den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2004:

Bemessungsgrundlage: 58.946,05 Euro, Dienstgeberbeitrag: 2.652,57 Euro;

für den Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2005:

Bemessungsgrundlage: 60.614,17 Euro, Dienstgeberbeitrag: 2.727,64 Euro;

für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2006:

Bemessungsgrundlage: 63.920,22 Euro, Dienstgeberbeitrag: 2.876,41 Euro.

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

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensgang

1) Im Bericht vom 19.1.2010 über eine den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2006 umfassende Prüfung der lohnabhängigen Abgaben hielt der Prüfer fest, in der ärztlichen Praxis des Beschwerdeführers seien dessen Ehegattin A., Frau B. und Frau C. als Dienstnehmerinnen beschäftigt gewesen. Frau C. sei als Ordinationshilfe ganztätig, Frau B. sei als Sprechstundenhilfe und Reinigungskraft in Teilzeit beschäftigt gewesen. Frau A. springe bei Bedarf ein; laut Vorhaltsbeantwortung vom 20.4.2008 arbeite sie vor allem außerhalb der Dienstzeiten der beiden anderen Dienstnehmerinnen. Frau A. sei im Jahr 2003 mit 40 Wochenstunden und ab Beginn des Jahres 2004 mit 20 Wochenstunden gemeldet gewesen.

Die an die drei Dienstnehmerinnen ausbezahlten Infektionszulagen wie auch die an Frau A. zusätzlich ausbezahlte Strahlenzulage seien nach Ansicht des Prüfers nicht gemäß § 68 EStG 1988 begünstigt: Ein In-Berührung-Kommen mit Blut oder anderen infektiösen Materialien sei bei Einhaltung von Schutzmaßnahmen in der Regel auszuschließen. Zudem mangle es am Nachweis, dass die Ordinationshilfe zu mindestens 50 % ihrer Arbeitszeit mit Arbeiten beschäftigt sei, welche die kollektivvertragliche Anspruchsvoraussetzung für eine Zulage erfüllten. Entsprechend dem Anforderungsprofil liege die Haupttätigkeit einer typischen Ordinationshilfe im administrativen Bereich. Dazu komme im Beschwerdefall noch die Verwaltung der Hausapotheke. Dies allein zeige, dass eine vollzeitbeschäftigte Ordinationshilfe zumindest außerhalb der Ordinationszeiten mit Verwaltungsarbeiten beschäftigt sei. Um die 50 %-Grenze zu erreichen, müsste die Ordinationshilfe während der Ordinationszeit ausschließlich Arbeiten verrichten, bei denen sie mit infektiösem Material in Berührung kommen könnte. Eine Strahlenzulage habe nur Frau A. erhalten, die für das Röntgen zuständig gewesen sei. Nach einer dem Prüfer erteilten Auskunft seien pro Jahr ca. 250 bis 300 Röntgenaufnahmen angefallen. Rechne man einen Zeitaufwand von einer halben Stunde pro Röntgenaufnahme, werde die "50 %-Grenze" für eine überwiegende Tätigkeit nicht erreicht.

Die auf die Zulagen für Frau C. und Frau A. entfallende Lohnsteuer sei pauschal nachzuverrechnen; bezüglich der Zulagen an Frau B. bleibe die Nachrechnung ohne steuerliche Auswirkung.

Weiters sei festgestellt worden, dass Frau A. ein arbeitgebereigenes Kfz für nicht beruflich veranlasste Fahrten nutzen durfte. Es sei daher (ab 1.7.2003) ein Sachbezug von monatlich 239,82 Euro anzusetzen und den Lohnabgaben zu unterziehen.

Schließlich stellte der Prüfer für 2003, 2004 und 2005 Abfuhrdifferenzen hinsichtlich Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag fest.

Mit Bescheiden vom 19.1.2010 wurde der Beschwerdeführer - dem Prüfungsbericht folgend - zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen; weiters ergingen Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag, jeweils für 2003 bis 2006. Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer durch seinen (damaligen) steuerlichen Vertreter am 9.2.2010 Berufung.

2) Bei einer die Einkommensteuer 2004 bis 2008 umfassenden Außenprüfung gelangte der Prüfer zum Ergebnis, dass die vom Beschwerdeführer als Betriebsausgaben geltend

gemachten Lohnkosten betreffend das Dienstverhältnis mit seiner Ehegattin A. zu kürzen seien (für 2004: von 29.510,02 € auf 14.468 €, für 2005: von 31.671,87 € auf 14.473,60 €, für 2006: von 35.474,14 € auf 14.473,60 €). Im Prüfungsbericht vom 22.6.2010 wurde dazu ausgeführt, Frau A. sei bis Ende 2003 als Vollzeitkraft beschäftigt gewesen. Ab 2004 sei die wöchentliche Arbeitszeit von 40 Stunden auf 20 Stunden reduziert worden. Nach Ansicht des Prüfers sei der an Frau A. ausbezahlte Arbeitslohn aber nicht entsprechend vermindert worden. Seit Ende 2003 sei Frau A. auch wieder als Lehrerin in D. tätig (Halbtagsverpflichtung). Ihre Tätigkeit in der Arztpraxis habe Frau A. wie folgt beschrieben: Büroarbeiten, Telefondienste, Personalbetreuung, Erledigungen, Assistenzdienste fallweise bei Notfällen, vor allem außerhalb der Ordinationszeiten. Der Prüfer erachte einen Bruttolohn von monatlich 800 € (jährlich 11.200 €) als angemessen.

Gegen die nach der Außenprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide wurde Berufung erhoben. Mit Erkenntnis vom 8.1.2019 zu GZ. RV/3100588/2017 hat das Bundesfinanzgericht über die (nunmehrige) Beschwerde entschieden und Bruttolöhne von 19.262,92 Euro für 2004, 20.104,04 Euro für 2005 und 20.247,96 Euro für 2006 (zuzüglich Lohnnebenkosten) als Betriebsausgaben anerkannt.

3) Die Lohnsteuer-Haftungsbescheide für 2003 bis 2006 vom 19.1.2010 wurden hinsichtlich der Versagung der Steuerfreiheit für die vom Beschwerdeführer ausbezahlten Zulagen und hinsichtlich des Ansatzes eines Sachbezuges für die Nutzung des betrieblichen Pkw durch Frau A. angefochten; die Berufung gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2003 bis 2006 richtet sich gegen die Einbeziehung dieses Sachbezugswertes in die jeweilige Beitragsgrundlage. In einem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 18.5.2010 wurde ausgeführt, die Privatwohnung des Ehepaares A. befinde sich im selben Gebäude wie die Ordination. Im Rahmen ihres zweiten Dienstverhältnisses als Lehrerin verwende Frau A. manchmal einen betrieblichen Pkw ihres Ehegatten, um zu ihrem Arbeitsplatz in D. zu gelangen. Diesen sowie den privaten Fahrten des Ehepaares sei durch Ansatz eines Privatanteiles in Höhe von 25 % der Pkw-Kosten ausreichend Rechnung getragen worden. Der Beschwerdeführer stelle seiner Ehegattin kein Fahrzeug zu deren ausschließlicher Verwendung zur Verfügung; er habe auch keiner anderen Dienstnehmerin ein Dienstfahrzeug überlassen. Zur Infektionsgefährdung von Ordinationsgehilfinnen in einer allgemeinärztlichen Praxis werde auf das angeschlossene Gutachten eines Facharztes für Arbeitsmedizin vom 18.4.2010 verwiesen, das die Ansicht des Prüfers, bei Einhaltung der Schutzmaßnahmen sei ein "Inberührungkommen mit Blut oder anderen infektiösen Materialien in der Regel auszuschließen", widerlege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4.6.2010 wies das Finanzamt die Berufung ab. Begründend führte es aus, die in Vollzeit beschäftigte Dienstnehmerin C. sei "als typische Ordinationshilfe" in allen Bereichen der Ordination tätig. Dies beinhalte sowohl Tätigkeiten, bei denen sie mit infektiösem Material in Berührung kommen könnte, als auch administrative Aufgaben. Bisherige Erfahrungen hätten gezeigt, dass die umfangreichen Bürotätigkeiten von Ordinationshilfen außerhalb der Ordinationszeiten erledigt würden.

Die Ordinationszeiten der Praxis des Beschwerdeführers (Montag bis Donnerstag 8.30 Uhr bis 11.30 Uhr und Dienstag 16.00 Uhr bis 19.00 Uhr) würden 15 Wochenstunden ergeben, in denen die Ordinationshilfe bei medizinischen Hilfeleistungen und Tätigkeiten mit infektiösem Material in Berührung kommen könnte. Mit Blut könne die Ordinationshilfe nur bei der Blutzuckeruntersuchung in Kontakt kommen, bei anderen Blutuntersuchungen gelange das Blut in ein geschlossenes System oder werde in ein Labor geschickt; bei sachgemäßer Verwendung und unter Einhaltung der Hygienevorschriften könne ein Kontakt mit Blut ausgeschlossen werden. Selbst wenn die Dienstnehmerin während der Ordinationszeiten ausschließlich mit Wundversorgung, Blutzuckeruntersuchung, Harnproben und anderem infektiösem Material zu tun hätte, lägen 62 % ihrer Arbeitszeit außerhalb der Ordinationszeiten. In der vorgelegten Stellungnahme eines Facharztes für Arbeitsmedizin werde festgehalten, welche Infektionsgefährdungen und Tätigkeiten in einer allgemeinmedizinischen Praxis anfielen. Für "allgemeine Infektionsgefährdungen" oder bei "Kontakt mit Patienten, zB bei der Hilfestellung beim An- und Entkleiden", sehe der Kollektivvertrag keine Gefahrenzulage vor. § 68 EStG 1988 verlange für die Steuerfreiheit von SEG-Zulagen ein Überwiegen jener Arbeitszeit, in der Dienstnehmer einer außerordentlichen Gefährdung ausgesetzt seien. Diese Voraussetzung sei bei C. (wie auch bei B. und A.) nicht erfüllt.

Der Sachbezug für die Verwendung eines betrieblichen Kfz durch die Dienstnehmerin A. sei zu Recht angesetzt worden, auch wenn es sich bei der Dienstnehmerin um ein Familienmitglied handle.

Im Vorlageantrag vom 20.6.2010 wies der Beschwerdeführer ua. darauf hin, dass die tatsächlichen Behandlungszeiten in einer Landarztpraxis nicht mit den auf dem Türschild angegebenen Ordinationszeiten gleichzusetzen seien. Tatsächlich würden Patienten "zu jeder Tages- und Nachtzeit, wenn es eben erforderlich ist", behandelt. Jede zweite Woche sei die Ordination auch am Samstag und Sonntag geöffnet, und zwar für das gesamte E.Tal. Unverständlich sei die Argumentation, dass keine Infektionsgefahr bestehe, weil die Dienstnehmer ja Schutzvorrichtungen in Anspruch nehmen könnten. Wenn dem so wäre, gebe es "für niemanden mehr eine Infektions- oder Gefahrenzulage". Bei einer ländlichen Praxis sei das Risikopotenzial eher noch höher als etwa in bestausgestatteten Labors. Hinsichtlich der Privatnutzung des Pkw durch Frau A. sei der Ansatz eines Sachbezuges mangels Fremdüblichkeit abzulehnen. Bei der laufenden Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass "das angemessene Bruttogehalt für Frau A. 800 € zu betragen hat". Diesem Umstand sei bei der Nachrechnung der Lohnabgaben Rechnung zu tragen.

Der Antrag auf Steuerfreiheit der an A. ausbezahlten Strahlenzulage wurde mit Schreiben der (nunmehrigen) steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers vom 26.9.2016 zurückgezogen.

4) Mit Vorlagebericht vom 26.5.2017 legte das Finanzamt die (nunmehrige) Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Ergänzend zu den Ausführungen im Prüfungsbericht und in der Berufungsvorentscheidung wies es darauf hin, dass die Dienstnehmerin C. nicht über eine Ausbildung nach den §§ 15 ff bzw. 44 ff des

Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes verfüge, weshalb das Finanzamt ein "überwiegendes Hantieren mit infektiösem Material" nicht als glaubhaft erachte.

5) Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden Arbeitszeiten und Aufgabenbereich von C. wie folgt geschildert (Schreiben der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers vom 5.11.2018):

C. sei seit 1.5.1989 in der Arztpraxis des Beschwerdeführers als Ordinationshilfe beschäftigt gewesen. Sie habe eine Ausbildung am WIFI absolviert, die allerdings nicht der Qualität und dem Ausmaß der heute geltenden Ausbildung zur Ordinationshilfe entsprochen habe. Ihre Arbeitszeit habe zunächst 40 Stunden pro Woche betragen und sei ab Mai 2003 (auf Wunsch der Dienstnehmerin) auf 34 Stunden pro Woche herabgesetzt worden. Auf Grund dieser Änderung sei ein Dauerwochenplan erstellt worden. Die Arbeitszeiten von C. seien ab 1. Mai 2003 wie folgt festgelegt gewesen:

Montag: 7.30 Uhr bis 12.00 Uhr und 12.30 Uhr bis 14.00 Uhr (6 Stunden)

Dienstag: 8.00 Uhr bis 12.00 Uhr und 16.00 Uhr bis 19.00 Uhr (7 Stunden)

Mittwoch: 7.30 Uhr bis 12.00 Uhr und 13.00 Uhr bis 17.00 Uhr (8,5 Stunden)

Donnerstag: 7.30 Uhr bis 12.00 Uhr und 12.30 Uhr bis 14.00 Uhr (6 Stunden)

Freitag: frei

jede zweite Woche zusätzlich:

Samstag: 9.00 Uhr bis 12.00 Uhr und 13.00 Uhr bis 17.00 Uhr (7 Stunden)

Sonntag: 10.00 Uhr bis 12.00 Uhr und 13.00 Uhr bis 17.00 Uhr (6 Stunden)

Die Aufgaben von C. seien vor allem gewesen:

Patientenaufnahme und -Anmeldung; Harnproben, Zuckermessungen, Gerinnungsmessungen; Wundversorgung; Blutabnahme aus den Kapillaren; Stuhlproben iVm Gesundenuntersuchungen; Assistenz bei Untersuchungen; Assistenz bei gynäkologischen Untersuchungen (Abstrich etc.); Verbandswechsel; Hilfe bei Gipsen; Vorbereitung bei Infusionen und Entsorgung; Mithilfe bei der Kassenabrechnung.

C. sei in der Regel um 7.30 Uhr in die Ordination gekommen, um gelieferte Medikamente auszupacken. In der Regel habe ab Aufsperrern der Praxis schon die Patientenaufnahme begonnen. Zudem hätten zahlreiche Termine "nach Vereinbarung" stattgefunden. Pro Tag sei mit mindestens 60 Patienten zu rechnen gewesen, an starken Tagen mit 80 bis 100 Patienten. Die Praxis sei generell immer mit zwei Arbeitskräften besetzt gewesen, um Patientenversorgung und Telefon entsprechend durchführen zu können. C. sei überwiegend in der Patientenversorgung tätig gewesen. Infolge dessen sei sie einer permanenten möglichen Gefährdung bzw. möglichen Kontakten mit infektiösem Material ausgesetzt gewesen.

Der Tätigkeitsbereich von A. habe neben dem bereits für die Ordinationshilfe C. geschilderten Aufgabenbereich auch noch den Großteil der Administration der Praxis umfasst, wozu laut der im Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer erstatteten Stellungnahme vom 20.3.2018 u.a. die Abrechnung mit den Kassen, der Nachkauf von Medikamenten und der gesamte Schriftverkehr gehörte.

Der Antrag auf Steuerfreiheit der an A. ausbezahlten Gefahrenzulage wurde beim Erörterungsgespräch am 19.12.2018 zurückgezogen. Der Antrag, die Lohnkürzungen bei der "Nachrechnung der Lohnabgaben" zu berücksichtigen, wurde wie folgt präzisiert: Beantragt werde, die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag 2004 bis 2006 insoweit zu reduzieren, als die an Frau A. ausbezahlten Bruttogehälter steuerlich nicht als Lohnbestandteil anerkannt werden.

II) Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Streitzeitraum als Arzt für Allgemeinmedizin in F., berufstätig. Die angeschriebenen Ordinationszeiten der Praxis waren von Montag bis Donnerstag jeweils 8.30 Uhr bis 11.30 Uhr sowie am Dienstag zusätzlich 16.00 Uhr bis 19.00 Uhr. An jedem zweiten Wochenende hatte der Beschwerdeführer zudem den ärztlichen Wochenenddienst (für das gesamte E.Tal) zu versehen.

Die Dienstnehmerin C. war im Streitzeitraum von Jänner bis April 2003 mit 40 Wochenstunden, danach mit 34 Wochenstunden als Ordinationshilfe beim Beschwerdeführer beschäftigt. Weitere Dienstnehmerinnen waren A. (die Ehegattin des Beschwerdeführers) mit einer Wochendienstzeit von 40 Stunden im Jahr 2003 bzw. 20 Stunden in den Jahren 2004 bis 2006 sowie B. (mit einer Wochendienstzeit von 22,5 Stunden). Alle drei Dienstnehmerinnen erhielten eine Infektionszulage, Frau A. bezog zusätzlich eine Strahlenzulage (jeweils in der im Kollektivvertrag vorgesehenen Höhe).

Das im Betriebsvermögen der Arztpraxis befindliche Kfz wurde vom Beschwerdeführer selbst und von seiner Ehegattin (auch) für nicht durch die Arztpraxis veranlasste Fahrten verwendet.

III) Gefahrenzulage (Infektionszulage)

1) Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge bis insgesamt 360 Euro monatlich steuerfrei. Unter Gefahrenzulagen sind nach § 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm 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.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie auf Grund einer in § 68 Abs. 5 EStG 1988 genannten lohngestaltenden Vorschrift, so zB auf Grund von Kollektivverträgen, gewährt werden.

Nach dem jeweiligen Artikel XV der im Streitzeitraum gültigen Kollektivverträge für die Angestellten bei Ärzten in Tirol sind Gefahrenzulagen zu gewähren

1. an Angestellte bei Fachärzten für Röntgenologie, die in Strahlenbereichen tätig sind, an Angestellte bei allen übrigen Ärzten, die beruflich strahlenexponierte Personen im Sinne der Strahlenschutzverordnung sind, sowie an Angestellte in mikrobiologischen oder serologischen Laboratorien;

2.a) an Angestellte bei Fachärzten für Labormedizin, die in Ausübung ihrer Tätigkeit mit Blut, Serum, Harn, Stuhl, ätzenden oder giftigen Reagenzien in Berührung kommen, sowie

2.b) an Angestellte bei allen übrigen Ärzten, die in Ausübung ihrer Tätigkeit mit Blut, Serum, Harn, Stuhl oder anderem infektiösem Material in Berührung kommen.

2) Das (eingeschränkte) Beschwerdebegehren ist darauf gerichtet, für die vom Beschwerdeführer an die Ordinationshilfe C. auf Basis des jeweiligen Kollektivvertrages monatlich ausbezahlte (und jeweils für elf Monate im Kalenderjahr steuerfrei belassene) Gefahrenzulage die Steuerbefreiung gemäß § 68 EStG 1988 zu gewähren.

3) Der Tatbestand des § 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 kann nicht nur bei *unmittelbarer Einwirkung* gesundheitsgefährdender Substanzen, sondern auch bei Bestehen einer *Gefährdung* der Gesundheit von Arbeitnehmern erfüllt sein. Die Zulage muss eine typische Berufsgefahr abgelden (siehe zB Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, Rz 25 zu § 68). Zulagen für eine *Gesundheitsgefährdung*, wie sie typischerweise auch in manchen medizinischen Berufen besteht, können daher unter § 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 fallen. In der Rechtsprechung wurde beispielsweise die Steuerfreiheit der an die Dienstnehmer eines Facharztes für Röntgenologie ausbezahlten Infektions- bzw. Strahlenzulagen dem Grunde nach nicht in Zweifel gezogen (VwGH 17.2.1988, 85/13/0177). Hinsichtlich der Infektionszulage eines in einem orthopädischen Spital angestellten Stationsarztes hingegen hat der Verwaltungsgerichtshof sachverhaltsbezogen ua. Feststellungen dazu vermisst, dass schon der tägliche Umgang mit den Patienten eine Gefährdung darstelle (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0084). Das Bundesfinanzgericht ist im Erkenntnis vom 27.3.2017, RV/7104238/2015, davon ausgegangen, in einem orthopädischen Krankenhaus sei von vornherein nicht zu vermuten, dass von einer überwiegenden Anzahl von Patienten (mit Erkrankungen des Stütz- und Bewegungsapparates) eine Infektionsgefahr für den behandelnden Arzt ausgehe. Die Gefahrenzulage einer in der Ordination eines praktischen Arztes tätigen Ordinationshelferin hat das Bundesfinanzgericht als iSd des § 68 EStG 1988 begünstigt angesehen (BFG 4.11.2015, RV/3100091/2011).

4) In dem vom Beschwerdeführer vorgelegten arbeitsmedizinischen Gutachten heißt es ua.: "Eine allgemeinärztliche Praxis birgt in weiten Bereichen und in zeitlich hohem Ausmaß Gefahren beim Umgang mit infektiösem Material. Blut-, Serum-, Harn-, Stuhl- und Schleimproben, aber auch verschiedene Abstriche sind als potenziell infektiös anzusehen. Auch bei Windeleinlagen, gebrauchten Verbänden sowie bei Sekreten und anderen Körpersäften wie zB Speichel und Scheidensekret ist davon auszugehen, dass sie neben der Verschmutzungsgefahr auch eine Bedrohung durch ihre Infektiosität

darstellen". Neben der "allgemeinen Ansteckungsgefahr durch akute Infekte" bestehe laut dem Gutachten im Zuge von Assistenzleistungen bei diversen körperlichen Untersuchungen die Gefahr, dass es zu Kontakten mit potentiell infektiösen Substanzen bzw. Körperflüssigkeiten komme. Trotz Anwendung entsprechender Vorsichts- und Schutzmaßnahmen könne eine Infektionsgefährdung nicht sicher ausgeschlossen werden.

5) Nach der im Bericht vom 19.1.2010 dargelegten Ansicht des Prüfers arbeite eine Ordinationshilfe eines praktischen Arztes nicht unter den in den Kollektivverträgen angesprochenen gesundheitsgefährdenden Umständen, weil ein "In-Berührung-Kommen" mit infektiösem Material bei Einhaltung der gebotenen Schutzmaßnahmen in der Regel auszuschließen sei. Dieser engen Auslegung kann nicht gefolgt werden; sie liegt offensichtlich auch den kollektivvertraglichen Bestimmungen nicht zu Grunde, wie gerade die - trotz Vorhandensein von Schutzvorrichtungen vorgesehenen - Gefahrenzulagen für Angestellte bei Radiologen und Fachärzten für Labormedizin zeigen. Schutzvorrichtungen sollen gesundheitlichen Beeinträchtigungen von Arbeitnehmern vorbeugen, ohne diese jedoch mit Sicherheit verhindern zu können (so auch das vom Beschwerdeführer vorgelegte Gutachten, S. 2). Die in den Kollektivverträgen verwendete Formulierung ("In-Berührung-Kommen mit infektiösem Material") schließt auch eine mögliche Ansteckung beim Umgang mit Patienten mit infektiösen Erkrankungen ein. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass für eine Ordinationshelferin in einer stark frequentierten Landarztpraxis während der (tatsächlichen) Ordinationszeiten permanent eine besondere, dh. über ein allgemein vorhandenes Risiko hinausgehende Infektionsgefahr besteht.

6) Die "offiziellen" Öffnungszeiten der Arztpraxis des Beschwerdeführers (am Montag, Dienstag, Mittwoch und Donnerstag) wurden vom Prüfer festgestellt. Feststellungen zu den Wochenenddiensten sowie zur zeitlichen Lagerung der Arbeitszeiten von C. sind dem Prüfungsbericht nicht zu entnehmen. Für die Zeit ab dem 1.5.2003 konnte seitens des Beschwerdeführers ein anlässlich der Herabsetzung der Wochendienstzeit erstellter "Dauerwochenplan" vorgelegt werden (siehe oben unter Punkt I.5), womit die wöchentlichen Arbeitszeiten von C. für die Zeiträume ab 1.5.2003 nachgewiesen wurden. Aus dem Dauerwochenplan lässt sich (unter Einbeziehung der Arbeitszeiten an Samstagen und Sonntagen) auch die durchschnittliche Wochenarbeitszeit von (nur mehr) 34 Stunden errechnen. Dies ist ebenso auf Seite 4 des Prüfungsberichtes (bei der Darstellung der an die Dienstnehmerin ausbezahlten Gefahrenzulagen) vermerkt. Entgegen den Ausführungen auf Seite 3 des Prüfungsberichtes war C. ab Mai 2003 somit nicht mehr "ganztäglich" beschäftigt. Die in der Berufungsvorentscheidung angestellte prozentuelle Berechnung der nicht in die angegebenen Ordinationszeiten fallenden Arbeitszeit (40 Wochenstunden abzüglich 15 Stunden Ordinationszeit = 25 Stunden, d.s. 62 % von 40 Stunden) ist daher nicht richtig.

Die Arbeitszeiten von C. während ihrer Vollbeschäftigung (bis Ende April 2003) wurden von der steuerlichen Vertreterin mit E-Mail vom 18.12.2018 wie folgt mitgeteilt: Montag 7.30 Uhr bis 12.00 Uhr und 13.00 Uhr bis 17.00 Uhr, Dienstag 8.00 Uhr bis 13.00 Uhr

und 16.00 Uhr bis 19.00 Uhr, Mittwoch: 7.30 Uhr bis 12.00 Uhr und 13.00 Uhr bis 17.00 Uhr, Donnerstag: 7.30 Uhr bis 12.00 Uhr und 13.00 Uhr bis 17.00 Uhr, jede zweite Woche zusätzlich Samstag: 9.00 Uhr bis 13.00 Uhr und 14.00 Uhr bis 17.00 Uhr, Sonntag: 10.00 Uhr bis 13.00 Uhr und 14.00 Uhr bis 17.00 Uhr. Auch diese Angaben sind schlüssig und damit glaubhaft.

Von der wöchentlichen Arbeitszeit der Dienstnehmerin C. entfielen 15 Stunden auf die "offiziellen" Ordinationszeiten am Montag, Dienstag, Mittwoch und Donnerstag. Dass die tatsächlichen Ordinationszeiten eines praktischen Arztes nicht auf die "offiziellen" Zeiten beschränkt sind, sondern darüber hinaus alle wartenden Patienten behandelt werden, ist eine Erfahrungstatsache. Der Beschwerdeführer hat zudem glaubhaft auf die hohe Patientenfrequenz hingewiesen, zumal es im Streitzeitraum für das gesamte E.Tal nur zwei Arztpraxen gab. Auch wenn die "offiziellen" Ordinationszeiten von Montag bis Donnerstag vormittags jeweils um 11.30 Uhr endeten, kann davon ausgegangen werden, dass im Regelfall (mindestens) bis zum Beginn der Mittagspause von C. Patienten zu betreuen waren. Daraus errechnet sich bereits eine wöchentliche Arbeitszeit von 17 Stunden, die in die Ordinationszeit fiel; auch nur seltene weitere Behandlungszeiten an diesen Wochentagen würden somit bei einer Wochendienstzeit von 34 Stunden (ab 1.5.2003) schon ein Überwiegen jener Arbeitszeiten ergeben, die sich mit (tatsächlichen) Ordinationszeiten der Praxis deckten. Es ist jedoch glaubhaft, dass solche weiteren Behandlungszeiten, etwa auch auf Grund besonderer Terminvereinbarungen, regelmäßig erforderlich waren. Dazu kommt die "Notordination" (für das gesamte E.Tal) an jedem zweiten Wochenende, die laut den beispielhaft vorgelegten Anzeigen in lokalen Zeitungen (E-Mail der steuerlichen Vertreterin vom 18.12.2018) vom Beschwerdeführer ohne Angabe von "offiziellen" Öffnungszeiten inseriert wird. Soweit für ärztliche Notdienste am Wochenende "offizielle" Ordinationszeiten angegeben werden, betragen diese (auch laut den vorgelegten Zeitungsausschnitten) üblicherweise mindestens eine Stunde am Vormittag und eine Stunde am Nachmittag, wobei auch solche "offizielle" Ordinationszeiten erfahrungsgemäß bei Bedarf überschritten werden. Es ist - im Hinblick auf das große Einzugsgebiet - glaubhaft, dass die Arztpraxis des Beschwerdeführers (auch) an den Wochenenden, an denen er den Notdienst zu versehen hatte, stark frequentiert war. An diesen Wochenenden betrugen die Dienstzeiten von C. 7 Stunden (am Samstag) und 6 Stunden (am Sonntag). Schon unter Einrechnung von Behandlungszeiten von lediglich je zwei bis drei Stunden am Samstag und am Sonntag (an jedem zweiten Wochenende) errechneten sich Arbeitszeiten von C. von durchschnittlich mehr als 20 Stunden in der Woche, die sich mit Ordinationszeiten des Beschwerdeführers deckten. Ein (erhebliches) zeitliches Überwiegen dieser Arbeitszeiten kann somit auch für die Monate Jänner bis April 2003 - bei einer Wochendienstzeit von 40 Stunden - als erwiesen angenommen werden.

7) Die Steuerbefreiung für Gefahrenzulagen hat zur Voraussetzung, dass die zu leistenden Arbeiten - worunter nur die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses insgesamt zu erbringende Arbeitsleistung verstanden werden kann - überwiegend unter

Umständen ausgeführt werden, die zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen. Die Frage der außerordentlichen Gefährdung ist also nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Gefährdung verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums zu prüfen, ob sie überwiegend eine solche Gefahrenlage bewirken (VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322). Zwar gehörten zu den Aufgaben von C. auch administrative Tätigkeiten ohne Patientenkontakt, wie der Telefondienst (soweit er während der Ordinationszeit nicht von der zweiten anwesenden Dienstnehmerin erledigt wurde), das Auffüllen der Hausapotheke (vor Beginn der Ordinationszeit) und Büroarbeiten (etwa die Mithilfe bei der Abrechnung mit den Kassen). Der Großteil der administrativen Tätigkeiten wurde allerdings von der Ehegattin des Beschwerdeführers erledigt (zB die Führung von Aufzeichnungen, die Abrechnung mit den Kassen, Nachkauf von Medikamenten, Schriftverkehr, Besorgungen für die Ordination; siehe die Aufzählung im Schreiben vom 20.3.2018). Bei der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben waren über die von C. zu erfüllenden Aufgaben (und deren Gewichtung in zeitlicher Hinsicht) keine Feststellungen getroffen worden. Nach dem schlüssigen Vorbringen des Beschwerdeführers im Verfahren vor dem Finanzgericht kann jedoch davon ausgegangen werden, dass C. während der (tatsächlichen) Ordinationszeiten mit Ausnahme des Telefondienstes laufend mit Arbeiten beschäftigt war, bei denen sie mit Patienten in Kontakt kam. Dass Büroarbeiten einer Ordinationshelferin üblicherweise nicht während der Ordinationszeit erledigt werden können, hat auch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angenommen.

8) Dem (eingeschränkten) Beschwerdebegehren war somit Folge zu geben.

Die Lohnsteuernachforderungen von 237,97 Euro (für 2003), 277,13 Euro (für 2004) sowie jeweils 294,90 Euro für 2005 und 2006 hatten zu entfallen.

IV) Gehalt der Ehegattin A./Sachbezug für die Nutzung des betrieblichen Pkw

1) Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) die Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis. Voraussetzung für die Einordnung unter diese Bestimmung ist, dass der Bezug oder Vorteil dem Empfänger *wegen eines Dienstverhältnisses* zukommt (Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 25 Rz 1).

Nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind u.a. die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988.

2) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten. Ein unangemessen hohes Entgelt ist auf Zahler- wie auf

Empfängerseite auf den angemessenen Betrag zu kürzen (siehe zB Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 4 Rz 340).

3) Im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 8.1.2019, GZ. RV/3100588/2017, wurde festgestellt, dass die vom Beschwerdeführer in den Jahren 2004 bis 2006 an seine Ehegattin ausbezahlten Gehälter insoweit nicht fremdüblich und somit steuerlich nicht anzuerkennen waren, als sie Bruttobeträge von 19.262,92 Euro (2004), 20.104,04 Euro (2005) und 20.247,96 Euro (2006) überstiegen. Die Differenzbeträge seien im Angehörigenverhältnis begründet und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Im Detail wird zu diesen Feststellungen auf das Erkenntnis vom 8.1.2019 verwiesen.

4) Soweit die an die Ehegattin ausbezahlten Gehälter einen fremdüblichen Arbeitslohn überstiegen, lagen keine Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 vor. § 41 Abs. 3 FLAG knüpft an diese Bestimmung an. Dem Antrag, die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag 2004 bis 2006 insoweit zu reduzieren, war daher Folge zu geben. Die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag vermindern sich um folgende Differenzbeträge:

2004:

Bruttobezug laut Lohnkonto: 22.844,36 Euro, fremdüblicher Bruttobezug: 19.262,92 Euro, Differenz: 3.581,44 Euro;

2005:

Bruttobezug laut Lohnkonto: 24.509,58 Euro, fremdüblicher Bruttobezug: 20.104,04 Euro, Differenz: 4.405,54 Euro;

2006:

Bruttobezug laut Lohnkonto: 27.450,78 Euro, fremdüblicher Bruttobezug: 20.247,96 Euro, Differenz: 7.202,82 Euro.

5) Gegen den Ansatz eines Sachbezuges für die Nutzung des im Betriebsvermögen befindlichen Kfz durch die Ehegattin des Beschwerdeführers wird in der Berufung (nunmehr Beschwerde) eingewendet, dass ein solcher Vorteil den anderen Dienstnehmerinnen nicht gewährt wurde, in einer Arztpraxis auch nicht üblich ist und somit nicht Teil des Arbeitslohnes der Ehegattin war. Mit diesem Vorbringen ist der Beschwerdeführer im Recht.

Zwar hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur zum Sozialversicherungsrecht ausgesprochen, es komme - *aus beitragsrechtlicher Sicht* - nicht darauf an, ob auch anderen Dienstnehmern (die nicht nahe Angehörige des Dienstgebers sind) Kraftfahrzeuge zur Privatnutzung zur Verfügung stehen oder ob dies branchenüblich ist. Werde einem Dienstnehmer vom Dienstgeber ein firmeneigenes Fahrzeug für Privatfahrten zur Verfügung gestellt, liege - ohne Bindung an die Entscheidung des Finanzamtes - ein Sachbezugswert im Sinne des § 49 Abs. 1 iVm § 50 ASVG vor, "was immer das Motiv des Dienstgebers dafür sein mag" (VwGH 10.6.2009, 2008/08/0224). Für die steuerrechtliche Beurteilung ist hingegen maßgeblich, ob der in der Überlassung des Kfz gelegene Vorteil auf Grund des Dienstverhältnisses gewährt wurde oder seine

Wurzel in der familienhaften Nahebeziehung hat. Maßstab für diese Abgrenzung ist die Fremdüblichkeit. Den Einwendungen des Beschwerdeführers, die Überlassung eines firmeneigenen Kfz für Privatfahrten des Arbeitnehmers sei in einer Arztpraxis nicht üblich, ist das Finanzamt sachverhaltsbezogen nicht entgegengetreten.

Hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2006 kommt dazu, dass schon die Barbezüge, die A. vom Beschwerdeführer erhalten hatte, im Fremdvergleich zu hoch und deshalb - nach der Sichtweise des Ertragsteuerrechtes - auf einen angemessenen Betrag zu kürzen waren (siehe oben). Umso weniger konnte dann die Möglichkeit der Privatnutzung des Betriebsfahrzeugs einen (zusätzlichen) Lohnbestandteil bilden. Hinsichtlich des Streitjahres 2003 war - mangels gegenteiliger Feststellungen der Abgabenbehörde - davon auszugehen, dass die Barbezüge der (damals noch vollbeschäftigten) Ehegattin der Höhe nach angemessen waren. Für den Ansatz eines Sachbezuges blieb damit gleichfalls kein Raum.

Die Lohnsteuernachforderungen für den Sachbezug waren somit rückgängig zu machen. Die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag waren für die Zeiträume Juli 2003 bis Dezember 2006 um jeweils 239,82 Euro pro Monat zu reduzieren.

Die Neuberechnungen sind dem Beiblatt zu entnehmen.

V) 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.

Im Beschwerdefall waren im Wesentlichen Sachverhaltsfragen zu würdigen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellten sich nicht.

Innsbruck, am 29. Jänner 2019

