

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 7.10.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 14.9.2016 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 Erschwerniszulage (Vergütung nach § 112 GehG) als steuerpflichtige Bezüge (Bescheid vom 14.9.2016).

Mit Beschwerde vom 7.10.2016 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 27.3.2017 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.

Mit Schreiben vom 22.9.2017 beantragte die Beschwerdeführerin eine mündliche Verhandlung zur Beweiserhebung.

Das Finanzamt legte am 9.10.2017 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

### **Festgestellter Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin ist seit 2001 Vertragsbedienstete im Krankenpflegedienst, zuerst im Gesundheitsministerium, dann seit der Ausgliederung in die Österreichische Agentur für Gesundheit und Ernährungssicherheit (AGES) 2002 als Biomedizinische Analytikerin im Bereich Tiergesundheit im Institut für veterinärmedizinische Untersuchungen tätig.

Die Tätigkeit von biomed. Analytikerinnen umfasst die eigenverantwortliche Ausführung von Laboratoriumsmethoden, 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 im jeweiligen Bereich, die Dokumentation, Statistik, das Gerätemanagement und die Labororganisation.

Zu den konkreten Aufgaben der Beschwerdeführerin gehören selbständiges Durchführen der Analysen gemäß den Prüfvorschriften und Verfahren der Abteilung Zentrale Massenserologie (Tankmilch- und kl. Wiederkäuerserologie), Verwalten von Analyseergebnissen in elektronischer Form, optimiertes Probenmanagement, Probenarchivierung und –asservierung, Instandhaltung der Einrichtungen, Geräte und Arbeitsmaterialien, sowie die Einhaltung der Vorschriften des Qualitätsmanagement-Handbuchs; auf die vorgelegte Arbeitsplatzbeschreibung und die Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.6.2017 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 eine Erschwerniszulage von monatlich 89,40 € (Jänner und Februar) bzw. 91,00 € (März bis Dezember) ausbezahlt.

### **Beweiswürdigung**

Die Feststellungen hinsichtlich der Tätigkeit stützen sich auf die Angaben in der Arbeitsplatzbeschreibung bzw. der Vorhaltsbeantwortung vom 14.6.2017.

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. Hinsichtlich der Erschwerniszulage fehlen die vom Gesetzgeber für eine Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen.

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 und in welchem Ausmaß 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), die als typische Berufsgefahr in Form einer Gefahrenzulage abgegolten wird (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).

Allerdings setzt jede höher qualifizierte Tätigkeit im Berufsleben auch höhere geistige und psychische Belastungen voraus (Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 68 Rz 7).

Nach der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung und den Feststellungen des Betriebsfinanzamtes liegt eine solche außerordentliche Erschwernis – im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen innerhalb der Berufssparte, in der die Beschwerdeführerin tätig ist – 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.

Die Beschwerdeführerin hat in einem separaten Schreiben vom 22.9.2017 einen Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt. Nach § 274 Abs. 1 Z 1 und 2 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung nur dann stattzufinden, wenn sie entweder in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264 BAO) beantragt wird. Der Antrag auf mündliche Verhandlung ist demnach verspätet eingebracht worden. Gründe, die die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung – nach Ansicht der erkennenden Richterin – erforderlich machen (§ 274 Abs. 1 Z 2 BAO), liegen nicht vor. Eine mündliche Verhandlung findet demnach nicht statt.

### **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 20. April 2018