



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 2

GZ. RV/0619-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wellner, Tissot & Partner Steuerberatungs GmbH, 4020 Linz, Volksfeststraße 15/2, vom 7. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 24. Oktober 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2006 wurde die vom Berufungswerber (Bw.), einem Facharzt für Innere Medizin, an seine Ehegattin, Frau Dipl.-Ing.(FH) R. monatlich bezahlte Infektions- und Gefahrenzulage in der Höhe von 167,15 Euro (ab September 2006 78,75 Euro) mit monatlich 110,00 Euro (für 11 Kalendermonate) als steuerfreie Gefahrenzulage im Sinn des § 68 EStG 1988 begrenzt. Die darüber hinausgehenden Beträge an Gefahrenzulage wurden als lohnsteuerpflichtig behandelt. Nach den Feststellungen des Prüfers sei die gewährte Zulage als überhöht anzusehen, weil die von der Dienstnehmerin ausgeübte Tätigkeit als Ordinationsassistentin im Vergleich zu den üblichen Arbeitsbedingungen von Ordinationsangestellten bzw. Laborkräften oder Krankenpflegepersonal in Krankenhäusern (medizinisches Personal) kein höheres Infektions- bzw. Gefahrenrisiko ergebe. Die bisher steuerfrei belassene Infektions- und Gefahrenzulage sei daher mit monatlich 110,00 Euro entsprechend den für die in den erwähnten Vergleichsgruppen tätigen Dienstnehmern begrenzt worden.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ Bescheide (vom 24. Oktober 2007), mit denen der Bw. als Arbeitgeber zur Haftung für zu gering einbehaltene und abgeführt Lohnsteuer im Ausmaß von 580,08 Euro herangezogen wurde.

In der fristgerecht eingebrochenen Berufung vom 7. November 2007 wurde beantragt, von einer Lohnsteuernachforderung Abstand zu nehmen. Dies sinngemäß mit der Begründung, dass die Dienstnehmerin, Frau Dipl.-Ing.(FH) R., über dem kollektivvertraglichen Mindestlohn entlohnt worden sei, zugleich aber die Gefahrenzulage nur im gleichen bzw. geringeren prozentuellen Ausmaß angehoben worden sei. Unter Berufung auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 vertritt der Berufungswerber die Auffassung, dass von einem angemessenen Ausmaß der Zulage im Regelfall dann auszugehen sein werde, wenn die Zulage der Höhe nach der maßgebenden lohngestaltenden Vorschrift entspreche. Zahle ein Arbeitgeber höhere Bezüge als die in der maßgebenden lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Mindestlöhne, sei eine Gefahrenzulage grundsätzlich insoweit als angemessen anzusehen, als die Zulage im selben Ausmaß erhöht werde, wie der Lohn.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2008 als unbegründet ab. Bei der im maßgeblichen Kollektivvertrag „Angestellte bei Ärzten in OÖ“ vorgesehenen Infektionszulage (ab 1 Jänner 2002 bei Vollbeschäftigte 96,00 Euro) handle es sich um eine pauschalierte Zulage, die sich aus einem Prozentsatz eines durchschnittlichen Bezuges in einem bestimmten Tätigkeitsbereich ergebe. Vorausgesetzt, die Ordinationsangestellte komme in Ausübung ihrer Tätigkeit in größerem (überwiegendem) Ausmaß mit Blut, Sputum, Serum etc. in Berührung bzw. sei im Strahlengbereich tätig, könne eine derartige pauschale Zulage gem. § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden. Bei den in den Lohnsteuerrichtlinien angeführten Beispielen handle es sich um konkrete stündliche Zuschlagsbeträge, bei denen eben im Verhältnis zum höheren Grundlohn auch eine prozentuell höhere Zulage steuerfrei behandelt werden könne.

Anders verhalte es sich bei einer pauschal geregelten Zulage, die auf Durchschnittswerten, wie Zugrundelegung eines entsprechenden Durchschnittsbezuges bzw. einer bestimmten Anzahl von Arbeitsstunden, in denen der Dienstnehmer mit Blut, Harn oder anderen infektiösen Material zu tun habe, beruhe. Andernfalls wäre konkret an Hand entsprechender Aufzeichnungen nachzuweisen, dass die betreffende Ordinationshilfe, die im vorliegenden Fall als einzige in der Ordination ständig tätig sei und damit auch mit anderen Arbeiten als den erwähnten, die eine steuerfreie Zulage rechtfertigen würden, betraut sei, im überwiegenden Ausmaß mit infektiösem Material in Berührung komme.

Auf Grund fehlender Aufzeichnungen - lt. Prüfhinweis wurden derlei Aufzeichnungen nicht geführt - könnte ein entsprechender Nachweis nicht erbracht werden.

Mit dem fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrag vom 31. März 2008 gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt. Darin wurde ergänzend vorgebracht, dass die in Diskussion stehende Dienstnehmerin die einzige Person in der Ordination sei, die ausschließlich Labortätigkeiten erledige. Aufgrund dessen sei sie auch mit der ständigen Besorgung und Handhabung der Nass- und Trockenchemie betraut und untersuche ständig Vollblut, Blutserum, Harn und Stuhl.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 sind unter anderem Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Als solche Zulagen 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 oder 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 Begünstigungen setzen u.a. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die die eben angeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellen (VwGH 22.4.1998, 97/13/0163). Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH 13.10.1999, 94/13/0008).

Im vorliegenden Fall steht im Wesentlichen nur in Streit, inwieweit die gewährte Infektions- und Gefahrenzulage von ihrem Ausmaß her angemessen ist.

Voraussetzung für die Begünstigung im Sinne des § 68 EStG 1988 ist u.a. auch, dass das Ausmaß der Zulage angemessen ist. Im Gesetz wird ein Zusammenhang zwischen dem jeweiligen angeführten Umstand und der Bezahlung der Zulage zwingend vorgeschrieben. Ein solcher Zusammenhang kann nur dann bejaht werden, wenn auch das Ausmaß der Erschwernis oder Gefährdung in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der gewährten Zulage steht (VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift - insbesondere einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 6 - entspricht. Zahlt ein Arbeitgeber höhere Bezüge als die in der maßgeblichen lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Mindestlöhne, werden nach den LStR 2002 (Rz 1129) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen grundsätzlich insoweit als angemessen anzusehen sein, als die Zulage selbst im selben Ausmaß erhöht wird wie der Lohn.

Die Abgabenbehörden sind berechtigt und verpflichtet, die Angemessenheit der Zulage im Verhältnis zum Gefährdungsausmaß zu prüfen und allenfalls nur einen dem Ausmaß der Gefährdung entsprechenden Teil der Zulage als steuerfreie Gefahrenzulage zu beurteilen (VwGH 17.1.1984, 83/14/0189; 17.2.1988, 85/13/0177).

Nachdem das Gefährdungsausmaß trotz Vorhalts des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. Mai 2010 nicht dargelegt wurde, ist in der vom Finanzamt in steuerlicher Hinsicht vorgenommenen Begrenzung des steuerfreien Anteils der Zulage keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. Juli 2010