

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch  
den Richter A

in der Beschwerdesache

BF, Straße, Ort,

vertreten durch ASB Wirtschaftstreuhand - Steuerberatung GmbH, Sonnleithnergasse  
9, 1100 Wien

gegen

FA Salzburg-Stadt,

betreffend

Haftungsbescheide für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG für die Jahre 2004, 2005, 2006 und  
2007 alle vom 11. Dezember 2009

beschlossen:

Die Bescheide des FA Salzburg-Stadt vom 11. Dezember 2009, betreffend  
die Haftungsbescheide für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG für die Jahre 2004,  
2005, 2006 und 2007 sowie die diesbezügliche Berufungsvorentscheidung (jetzt  
Beschwerdevorentscheidung) vom 11. Juni 2010 betreffend die Haftungsbescheide für  
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 werden gemäß §  
278 Abs. 1 BAO aufgehoben. Die Sache wird an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-  
Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Bei der BF wurde im Jahr 2010 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für die Jahre 2003 bis 2007 durchgeführt. Dabei wurde neben anderen Feststellungen die Steuerfreiheit von Erschwerniszulagen für Schreibkräfte gemäß § 46 Z. 1 lit. c) der LV für die Jahre 2004 bis 2007 nicht anerkannt. Es erfolgte eine "pauschale Nachverrechnung" der Lohnsteuer für diese Erschwerniszulagen in Höhe von € 3.325,36 (2004), € 4.890,35 (2005), € 4.755,92 (2006), € 5.363,50 (2007).

Details, welche Bediensteten diese Erschwerniszulage erhalten hätten bzw. Unterlagen zu den getroffenen Feststellungen finden sich in dem vorgelegten Arbeitsbogen der GPLA Prüfung nicht.

Das FA folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ in der Folge Haftungsbescheide über die vom Arbeitgeber einzubehaltende Lohnsteuer, in denen auch diese Feststellungen verarbeitet wurden. Zur Begründung dieser Vorschriften wurde auf den Prüfbericht verwiesen.

Gegen diese Haftungsbescheide für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 erhob die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter binnen verlängerter offener Frist Berufung und führte dazu aus, dass weder dem angefochten Bescheid noch dem Prüfbericht eine Begründung für die Verschreibung von Lohnsteuer für die Erschwerniszulagen für Schreibkräfte zu entnehmen sei.

Festzuhalten sei, dass jene Schreibkräfte, die die streitgegenständlichen Erschwerniszulagen für Schreibkräfte gemäß § 46 Z. 1 lit. c) der LV erhalten hätten, nicht im administrativen Bereich tätig seien, sondern im Erstuntersuchungsbereich beschäftigt würden.

Ein wesentlicher Unterschied in der Belastung dieser Schreibkräfte gegenüber dem normalen Bürobetrieb bestünde – wie sich aus einem beiliegenden Gutachten ergebe – daraus, dass sich bei der Erstaufnahme von Patienten aufgrund des Arbeitskontextes und der Umgebungseinflüsse außerordentliche Erschwernisse ergäben. In dem beigelegten Gutachten wurde dargestellt, dass die Schreibkräfte im Erstuntersuchungsbereich direkt neben dem Arzt säßen, der die Erstuntersuchung durchführe. Dabei würden Patienten untersucht, die sich in den unterschiedlichsten physischen und psychischen Verfassungen befänden. Die Erschwernis für Verwaltungsangestellte, die überwiegend im Erstuntersuchungsbereich tätig seien, ergäbe sich aus dem sozialen Kontext, den Umgebungseinflüssen und der Dringlichkeit der Durchführung.

Darauf erließ das FA eine Berufungsvorentscheidung, wies die Berufung als unbegründet ab und begründete dies vor allem damit, dass eine außerordentliche Erschwernis bei Schreibarbeiten in Krankenhäusern gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen von angestellten Schreibkräften nach der Rechtsprechung des VwGH nicht gegeben sei. (VwGH vom 4.6.1985, Zl. 85/14/0041, 6.3.1984 Zl. 83/14/0095)

Da die Erstuntersuchung nicht die Schreibkraft, sondern der Arzt durchführe und damit der direkte Kontakt zum Patienten auszuschließen sei, erscheine es unplausibel, dass bereits aufgrund des Arbeitskontextes eine außerordentliche Erschwernis gegeben sei. Die in Frage stehenden Untersuchungsräume seien hell, gut belüftet und ausreichend groß, weswegen eine außerordentliche Erschwernis durch Umgebungseinflüsse nicht gegeben sei.

Somit liege keine außerordentliche Erschwernis im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen von Schreibkräften vor. Die Voraussetzungen für die Gewährung einer steuerfreien Erschwerniszulage gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 seien damit nicht gegeben.

Darauf beantragte die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beschrieb dort ausführlich die Tätigkeit bei der Aufnahme der Patientendaten für die Erstuntersuchung und der Mitschrift während der Erstuntersuchung durch den behandelnden Arzt sowie die daraus resultierende psychische Belastung, die erhöhte Konzentration und die Vergleichbarkeit mit der Belastung von Ärzten in Unfall- oder Intensivstationen und unterlegte dies mit einer Darstellung der Arbeitsbelastung in diesen Bereichen.

Diese Berufung bzw. dieser Vorlageantrag war zum 31. Dezember 2013 noch nicht erledigt.

In Vorbereitung der von der BF beantragten mündlichen Verhandlung ersuchte der Richter das FA bis zum 4. Februar 2015 um die Vorlage von Unterlagen, die erkennbar machten, welche Schreibkräfte (Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer) von der pauschalen Nachverrechnung der Erschwerniszulagen betroffen gewesen wären. Dieser Schriftsatz sollte der BF weitergeleitet werden, damit die BF in der mündlichen Verhandlung darlegen könne welche vom FA angeführten Schreibkräfte (Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer) überwiegend unter den Arbeitsbedingungen gearbeitet hätten, die nach Sicht der Beschwerdeführerin die Gewährung einer Erschwerniszulage gemäß § 46 Z. 1 lit. c) der LV bedingt hätten.

Mit e-mail vom 21. Jänner 2015 legte das FA dem BFG sämtliche, im GPLA Archiv zu diesem Fall vorliegenden Unterlagen vor. Dabei handelte es sich um 17 pdf bzw. tif Dokumente. Diese enthielten keine zuordenbaren Unterlagen zu den verfahrensgegenständlichen Sachverhalten und betrafen zum Teil Prüfungen von Gebietskrankenkassen anderer Bundesländer bei verschiedenen Organisationseinheiten der BF..

Über nochmalige Nachfrage durch den Richter übermittelte das FA den Bezug habenden Schriftverkehr des FA mit der GKK, in der der damalige Prüfer mitteilte, dass sich im Papierakt leider keine weiteren Unterlagen zum gegenständlichen Fall befänden.

Darauf beraumte der Richter die mündliche Verhandlung ab.

Das BFG hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Verfahrensgang gibt auch den entscheidungswesentlichen Sachverhalt wieder. Er ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien sowie den dazu im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Unterlagen.

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

Nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen 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 Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. 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.

Im gegenständlichen Fall wurde eine pauschale Nachverrechnung der Lohnsteuer für eine nicht nachvollziehbare Anzahl von Bediensteten (Schreibkräften) vorgenommen, da diesen die steuerliche Begünstigung für die ausbezahlten Erschwerniszulagen für die Tätigkeit im Erstuntersuchungsbereich nicht zustünden, obwohl eine lohngestaltende Vorschrift (§ 46 Z. 1 lit. c) der LV) diese Erschwerniszulagen für eine Gruppe von Arbeitnehmern (Schreibkräfte im Erstuntersuchungsbereich) vorsieht.

Für die Steuerfreiheit einer derartigen Erschwerniszulage ist es nicht ausreichend, dass diese Zulage in einer lohngestaltenden Vorschrift vorgesehen ist. Diese Zulagen sind nur dann begünstigt, wenn sie neben dem Grundlohn bezahlt werden, die umschriebene Arbeiterschwernis vorliegt, die Arbeitsverrichtung tatsächlich erfolgt und diese Zulage angemessen ist. (Doralt EStG<sup>14</sup>, § 68 Tz. 14 unter Verweis auf Tz. 10)

Aus der LV ergibt sich, dass diese Zulage neben dem Grundlohn bezahlt werden dürfte. Eine Dokumentation dazu liegt nicht vor.

Im gegenständlichen Verfahren wurde weiters weder nachvollziehbar erhoben, welche Arbeitnehmer oder Arbeitnehmerinnen als Schreibkräfte im Erstuntersuchungsbereich eingesetzt worden waren, noch wurden die Arbeitsabläufe dokumentiert um daraus ableiten zu können, für welche Tätigkeiten nach Sicht des Dienstgebers Erschwernisse vorliegen. Auch zum zeitlichen Ausmaß der nach der LV. als erschwert bezeichneten Arbeitsbedingungen liegen keine Ermittlungen vor.

Im Ergebnis gibt es somit keine Sachverhaltsfeststellungen zu den vom Prüfer "pauschal" vorgeschriebenen Lohnsteuerbeträgen für Schreibkräfte im Erstuntersuchungsbereich.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO ... kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Bei der verfahrensgegenständlichen Ausgangssituation, bei der keine Beweisergebnisse vorliegen, ist davon auszugehen, dass diese Ermittlungen unterlassen worden sind.

Dass bei Durchführung der Ermittlungen ein anders lautender Bescheid hätte ergehen können, ergibt sich nicht nur aus den oben zitierten Kommentarstellen, sondern auch unter Berücksichtigung der von der belangten Behörde in der Berufungsvorentscheidung angeführten VwGH Erkenntnisse, die – entgegen der Darstellungen des FA – keineswegs

ausführen, dass bei Schreibarbeiten in Krankenhäusern eine derartige Zulage (schon grundsätzlich) nicht in Frage käme.

Vielmehr wird dort – unabhängig vom Ergebnis des zitierten VwGH Verfahrens - ausgeführt, dass für die Frage des Vorliegens von Erschwernissen Schreibarbeiten in Krankenhäusern mit Schreibarbeiten im Rahmen von gewerblichen Betrieben ... verglichen werden könnten; dass das Überwiegen einer erschwerten Tätigkeit von Bedeutung sei (VwGH vom 6. März 1984, Zl. 83/14/0095) oder dass die außerordentliche Erschwernis sowohl durch aktive als auch durch passive Anforderungen gegeben sein kann. (VwGH vom 4.6.1985, Zl. 85/14/0041). Da im gegenständlichen Verfahren jegliche Ermittlungsergebnisse fehlen, fehlt auch eine derartige Bewertung der Tätigkeit der Schreibkräfte im Erstuntersuchungsbereich auf Basis des diesem Verfahren zugrundeliegenden Sachverhaltes.

Bei dieser Ausgangssituation macht das BFG von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO Gebrauch, da jegliche Ermittlungen zur Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen für die Schreibkräfte der BF im Erstuntersuchungsbereich fehlen. Es lassen sich nicht einmal die in Frage kommenden Personen für eine Überprüfung der Tätigkeit und damit der Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen feststellen.

Deswegen wäre eine Überprüfung des Vorbringens beider Parteien ohne erstmalige, umfangreiche eigene Ermittlungen durch das BFG nicht möglich.

Da offenbar nicht einmal die in Frage kommenden Personen für die weiteren Ermittlungen zur Steuerfreiheit der Erschwerniszulagen der BF zur Kenntnis gebracht worden sind und deren Arbeitsabläufe nicht aufgenommen und quantifiziert wurden, wären diese und die weiteren Ergebnisse noch durchzuführender Ermittlungen in weiterer Folge der jeweils anderen Partei zur Wahrung des Parteiengehörs zuzuleiten und ihr Gelegenheit zur Äußerung zu geben.

Erst danach wäre eine Entscheidung des Gerichtes möglich. Das FA kann einerseits diese Ermittlungen sowohl aufgrund seiner personellen Ausstattung, der vorhandenen technischen Möglichkeiten als auch des weniger zeitaufwendigen Einparteienverfahrens in erster Instanz schneller und kostengünstiger durchführen.

Diese Aufhebung erfolgt unter Abwägung der Interessen der Parteien auch deswegen, weil auf diese Art und Weise der BF die Möglichkeit gegeben wird, beim gänzlichen Fehlen von Ermittlungen der erstinstanzlichen Behörde ihre Interessen durch zwei Instanzen geltend zu machen, was bei der grundlegenden Bedeutung der noch durchzuführenden Erhebungen im besonderen Ausmaß geboten erscheint.

Bei dieser Ausgangssituation wäre nicht nur der Aufwand für die erstmaligen Ermittlungen durch das BFG unverhältnismäßig hoch und könnte durch die Abgabenbehörde erster Instanz und die ihr zur Verfügung stehenden Organe effizienter und kostengünstiger durchgeführt werden, es ist dieser Variante auch unter dem Aspekt des Parteiengehörs durch zwei Instanzen der Vorzug zu geben. Betrachtet man das substantiierte Vorbringen

der BF im Beschwerdeverfahren, so scheint nach der Aktenlage gerade in diesem Fall die Gewährung des Parteiengehörs bereits in erster Instanz dringend geboten.

Da nach der Aktenlage wesentliche Ermittlungen zu den entscheidenden Sachverhaltsfragen gänzlich fehlen, macht das BFG auch von der Möglichkeit Gebrauch, bei der Durchführung einer Aufhebung und Zurückverweisung aus Zeit- und Kostengründen auch auf die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 3 BAO zu verzichten.

Zu der Art der Vorschreibung der Lohnsteuer im Haftungswege darf noch ausgeführt werden, dass das BFG trotz der nur rudimentär vorhandenen Unterlagen davon ausgeht, dass es bei einem Betrieb dieser Größe, für die Dienstnehmer Lohnkonten gibt, aus denen ersichtlich ist, wie sich deren Monatsbezug zusammensetzt und damit eine gegebenenfalls im Haftungswege nachzufordernde Lohnsteuer ermittelt werden kann.

Damit ist eine Lohnsteuerberechnung durch Anwendung des Einkommensteuertarifes auf das hochgerechnete Jahreseinkommen im Sinne des § 66 EStG problemlos möglich. Für die Anwendung einer Schätzung der Lohnsteuer nach § 79 Abs. 2 EStG 1988 bleibt – gerade bei einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben – bei Vorliegen aller Unterlagen und Bemessungsgrundlagen kein Raum. Eine allenfalls nachzufordernde Lohnsteuer ist in diesem Fall nach § 66 EStG zu ermitteln.

Gemäß § 278 Abs. 3 BAO sind im weiteren Verfahren die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig, da sich bei der gegenständlichen Sachlage (einem umfangreichen Ermittlungsbedarf sowie der Kostengünstigkeit und Raschheit der Erledigung) die Rechtsfolge des Ermessens des Gerichte, ob eine Aufhebung und Zurückverweisung zulässig ist, ebenso unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, wie die Möglichkeit von einer mündlichen Verhandlung abzusehen.

Salzburg-Aigen, am 5. Februar 2015