Sehr geehrter Herr OMR DI Dr. Rezac,

im Auftrag der Frau Vorständin darf ich Ihnen zur untenstehenden Anfrage folgende rechtliche Stellungnahme übermitteln:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind unter anderem Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen insgesamt bis 400 Euro monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 sind unter 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 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.

Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 EStG 1988 setzt unter anderem voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die eben angeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die zwangsläufig eine außerordentliche Gefahr darstellen. Es müssen in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die mit einer Gefahrenlage verbunden sind, überwiegen (VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322). Es ist daher in der Regel durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen nachzuweisen, um welche Arbeiten es sich im Einzelfall gehandelt hat und wann diese geleistet worden sind.

Die Annahme in der Anfrage, dass es sich bei einer zahnärztlichen Ordination per se um einen Ort handeln würde, der in seiner Gesamtheit als Gefahrenbereich zu werten sei, die gesamte Tätigkeit einer zahnärztlichen Assistenz im Gefahrenbereich stattfinden würde und gesonderte Aufzeichnung daher nicht notwendig seien, kann seitens der Behörde nicht geteilt werden.

Ob die Erfüllung der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Gefahrenzulage bei jedem einzelnen Arbeitnehmer vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage, die im jeweiligen Einzelfall je Arbeitnehmer zu prüfen ist. Es kommt auf die genauen Tätigkeiten des einzelnen Arbeitsnehmers an. Eine typisierende Betrachtung ist nicht möglich. Zudem wird die Ordinationsorganisation auch nicht in jeder Ordination dieselbe sein, sodass entscheidend ist nachzuweisen, welche Tätigkeiten vom einzelnen Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum auch tatsächlich erbracht wurden.

Das Bundesfinanzgericht hat beispielsweise in dem Erkenntnis vom 11.03.2024, RV/2100858/2022 ausgeführt, dass Ordinationsassistentinnen bei der Wahrnehmung der administrativen Aufgaben (wie Anmeldung der Patientinnen und Patienten, Befunde schreiben, Abrechnungen, etc.) keiner über das Allgemeinrisiko hinausgehenden Gefährdung ausgesetzt sind (*Jakom/Ebner* EStG, 2023 § 68 Rz 8). Eine solche Allgemeingefahr ist keine Gefahr im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 (*Kirchmayer/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn*, EStG22, § 68 Tz 32). Hingegen können die

Arbeiten mit Blut, Harn, Stuhl und Serum eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit der Ordinationsassistentinnen mit sich bringen.

Im Erkenntnis vom 19.02.2024, RV/1100571/2016 führte das Bundesfinanzgericht aus, dass bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums nachgewiesen werden muss, dass überwiegend eine solche Gefahrenlage bestanden hat (VwGH 31. 3. 2011, 2008/15/0322). Gehören zum Aufgabengebiet auch administrative Tätigkeiten ohne Patientenkontakt, wie Telefondienst, Büroarbeiten oder Berichtspflichten, muss nachgewiesen werden, welchen Teil der Tätigkeit diese nicht gefährdenden Tätigkeiten ausmachen. Idealerweise sollte dieser Nachweis durch laufende Aufzeichnungen erfolgen. Das Vorliegen von Aufzeichnungen ist kein unabdingbares Formalerfordernis für die Zuerkennung der Steuerbegünstigung, sondern ein Beweismittel, wie der Verwaltungsgerichtshof im "Dachdeckererkenntnis" vom 13. 10. 1999, 94/13/0008, festgehalten hat.

In diesem Sinne werden Tätigkeiten der zahnärztlichen Assistentinnen mit unmittelbaren Patientenkontakt und Hantieren mit infektiösen Material durchaus zu den Tätigkeiten zählen, die eine steuerfreie Gefahrenzulage rechtfertigen, während aber beispielsweise administrative Tätigkeiten nicht dazu zählen, selbst wenn diese in den Ordinationsräumlichkeiten durchgeführt werden. Wie bereits zuvor ausgeführt, ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie überwiegend (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird) eine Gefahr bewirken. Dies erfordert nach der Rechtsprechung einen entsprechenden Nachweis. Wie ebenfalls bereits ausgeführt, werden auch die Ordinationsorganisationen unterschiedlich und daher differenziert zu betrachten sein, weshalb auch aus diesem Grund eine typisierende Einordnung aller zahnärztlichen Assistentinnen nicht möglich, sondern jeweils eine Einzelfallbeurteilung vorzunehmen ist.

Zum Vorbringen, dass im Kollektivvertrag für Angestellte von Zahnärzten in § 21 Abs. 5 normiert ist, dass gemäß den Bestimmungen des Einkommenssteuergesetzes 1988 die Zulagen steuerfrei zu behandeln sind, ist auszuführen, dass die Beurteilung der Steuerfreiheit von Gefahrenzulagen den Abgabebehörden und nicht den Interessensvertretungen obliegt. Eine derartige „Anordnung“ in einem Kollektivvertrag hat für die Abgabenbehörden somit keine bindende „normative“ Wirkung. Der in einem Kollektivvertrag normierte arbeitsrechtliche Anspruch auf eine Gefahrenzulage bedeutet daher noch nicht deren Steuerfreiheit. Vielmehr müssen dafür sämtliche in § 68 Abs. 5 EStG 1988 normierten Voraussetzungen erfüllt sein. Mit der Normierung des arbeitsrechtlichen Anspruchs im Kollektivvertrag wird lediglich eine Voraussetzung von mehreren für die Steuerfreiheit der Gefahrenzulage erfüllt, nämlich die formelle Voraussetzung, dass die Gefahrenzulage auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 gewährt wird. Zudem sind aber noch die funktionellen und insbesondere die materiellen Voraussetzungen zu erfüllen, damit die Gefahrenzulage steuerfrei gewährt werden kann.

In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof beispielsweise ausgeführt, dass es der Abgabenbehörde obliegt - in jenen Fällen, bei denen die Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 dem Grunde nach erfüllt sind - grundsätzlich (auch), die Angemessenheit einer gewährten Zulage

nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu prüfen. Dies ist Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht das äußere Erscheinungsbild des Sachverhalts maßgebend ist. Die bloße Bezeichnung eines Betrages als Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage sichert die steuerliche Begünstigung daher nicht, soweit ein sachlich vertretbarer Zusammenhang zwischen dem Ausmaß der besonderen zwangsläufigen Gefährdung und der gewährten Zahlung nicht besteht und sich die Zahlung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach daher teilweise auch als Abgeltung der vom Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung darstellt (vgl. VwGH 30.06.2021, Ra 2020/15/0123, VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121). Der zwischen den Kollektivvertragspartnern typischerweise bestehende Interessensgegensatz steht dieser Prüfung nicht entgegen, weil es in beiderseitigem Interesse liegen kann, einen möglichst hohen Anteil des Lohnes als begünstigten Lohnbestandteil zu bezeichnen (VwGH 30.06.2021, Ra 2020/15/0123).

Dies bedeutet, dass die Abgabenbehörde berechtigt ist, selbst wenn die materiellen Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung für Gefahrenzulagen dem Grunde nach erfüllt sind, eine allfällig arbeitsrechtlich zustehende Gefahrenzulage hinsichtlich deren steuerlichen Begünstigung im Rahmen einer Angemessenheitsprüfung (Schätzung) einzuschränken. Eine Gefährdungszulage fällt nur in dem Ausmaß unter § 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988, als das Ausmaß der Gefährdung in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der gewährten Zulage steht (vgl. VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121).

Nach ständiger Rechtsprechung tritt bei Begünstigungstatbeständen die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Ich hoffe, ich konnte Ihnen mit diesen Ausführungen weiterhelfen und stehe für Rückfragen gerne zur Verfügung.

Herzliche Grüße

Michael Seebacher

Bundesministerium für Finanzen

Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge

Fachbereich