

TE Vwgh Erkenntnis 2026/6/30 Ra 2026/15/0010

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 30.06.2026

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1988 §68 Abs1

EStG 1988 §68 Abs5

1. EStG 1988 § 68 heute
2. EStG 1988 § 68 gültig ab 01.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026
3. EStG 1988 § 68 gültig von 19.02.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2026
4. EStG 1988 § 68 gültig von 23.12.2023 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 68 gültig von 21.03.2013 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
6. EStG 1988 § 68 gültig von 01.01.2009 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2008
7. EStG 1988 § 68 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 68 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. EStG 1988 § 68 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
10. EStG 1988 § 68 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 68 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
12. EStG 1988 § 68 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 68 heute
2. EStG 1988 § 68 gültig ab 01.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026
3. EStG 1988 § 68 gültig von 19.02.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2026
4. EStG 1988 § 68 gültig von 23.12.2023 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 68 gültig von 21.03.2013 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
6. EStG 1988 § 68 gültig von 01.01.2009 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2008
7. EStG 1988 § 68 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 68 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. EStG 1988 § 68 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
10. EStG 1988 § 68 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 68 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
12. EStG 1988 § 68 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, den Hofrat Dr. Sutter, die

Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger sowie den Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Halvax, über die Revision des Finanzamtes Österreich gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. Dezember 2025, Zl. RV/1100019/2020, betreffend Haftung für Lohnsteuer 2014 bis 2018 (mitbeteiligte Partei: M GmbH, vertreten durch die Allgäuer & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in Feldkirch), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1

Die mitbeteiligte GmbH betreibt - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - eine Krankenanstalt in Form eines selbstständigen Ambulatoriums, in der radiologische Untersuchungen durchgeführt werden. Dabei gibt es fünf Praxisräume, wovon in vier Räumen Röntgengeräte und in einem ein MRT-Gerät stehen. Im Ambulatorium sind Ordinations- und Röntgenassistenten beschäftigt, welchen eine Infektionszulage steuerfrei ausbezahlt wurde. Den Röntgenassistenten, die sowohl in strahlenexponierten (Röntgen) als auch in anderen (MRT, CT, etc.) Bereichen tätig sind, wurde zudem eine Strahlenzulage steuerfrei ausbezahlt.

2

Die gesamte Ordination ist strahlenschutztechnisch als Überwachungsbereich definiert, in dem mehr als 1 Millisievert Strahlung tatsächlich entstehen kann und folglich über die gesamte Zeit das Tragen von Dosimetern vorgeschrieben ist. Der Bereich, in dem sich die Röntgengeräte befinden, ist der sogenannte Kontrollbereich, wo ein Wert von mehr als 6 Millisievert entstehen kann. An bestimmten Wänden sind Bleiverkleidungen vorhanden, allerdings gibt es auch viele offene Durchlässe und Türen, die nicht verkleidet oder offen sind. Eine komplette Abschirmung innerhalb der Ordination ist nicht möglich. In den vier Röntgenuntersuchungsräumlichkeiten herrscht Dauerbetrieb, wobei die Röntgenassistenten in allen fünf Untersuchungsräumlichkeiten arbeiten und regelmäßig Räume wechseln. Insgesamt kommt es zu einer produktiven Arbeitszeit im Röntgenbereich von in etwa 80 %. Eine Patientenzahl von 200 Personen pro Tag ist im Ambulatorium üblich, wobei die gesetzliche Verpflichtung besteht, auch (etwa mit Tuberkulose) infizierte Personen zu untersuchen. Mehr als die Hälfte aller MRT-Untersuchungen findet unter Verwendung von Kontrastmitteln statt.

3

Mit Haftungsbescheiden vom 26. August 2016 wurde die Mitbeteiligte bezüglich der beiden gewährten Zulagen als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Begründend führte das Finanzamt aus, beide Zulagen bestünden zwar dem Grunde nach, allerdings sei nur die höhere Zulage steuerfrei und die andere Zulage mit dem höheren Betrag abgegolten.

4

Dagegen erhob die Mitbeteiligte Beschwerde, woraufhin das Finanzamt die Bescheide mit Beschwerdevorentscheidung dahingehend abänderte, dass für beide Zulagen die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht zur Anwendung komme, weil im Hinblick auf das notwendige zeitliche Überwiegen der eine Gefährdung mit sich bringenden Tätigkeiten keine zwangsläufige Gefährdung von Leben, Gesundheit und körperlicher Sicherheit gegeben sei, woraufhin die Mitbeteiligte einen Vorlageantrag stellte. Dagegen erhob die Mitbeteiligte Beschwerde, woraufhin das Finanzamt die Bescheide mit Beschwerdevorentscheidung dahingehend abänderte, dass für beide Zulagen die Begünstigung des Paragraph 68, Absatz eins, EStG 1988 nicht zur Anwendung komme, weil im Hinblick auf das notwendige zeitliche Überwiegen der eine Gefährdung mit sich bringenden Tätigkeiten keine zwangsläufige Gefährdung von Leben, Gesundheit und körperlicher Sicherheit gegeben sei, woraufhin die Mitbeteiligte einen Vorlageantrag stellte.

5

Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das BFG - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - der Beschwerde teilweise statt und änderte die angefochtenen Bescheide - unter Berücksichtigung der Steuerfreiheit der Gefahrenzulagen gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 - ab. Begründend führte es aus, aus § 68 Abs. 5 EStG 1988 ergebe sich, dass unter Gefahrenzulagen Arbeitgeberleistungen zu verstehen seien, welche deshalb bezahlt würden, weil entweder auf Grund direkter Beeinträchtigungen („infolge der schädlichen Einwirkungen von ...“) oder potentieller Gefährdungen („infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr ...“) ein

Risiko für Leben, Gesundheit oder körperliche Sicherheit der Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmer bestehe. Die Bestimmung umschreibe somit auch das berufsbedingte Bestehen einer Gefahr für das Leben, die Gesundheit oder die körperliche Sicherheit von Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmern. Dass sich diese Gefahr durch eine konkrete Beeinträchtigungssituation zeige, sei nicht notwendig. Vielmehr reiche es aus, dass diese Gefahr real bestehe. Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das BFG - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - der Beschwerde teilweise statt und änderte die angefochtenen Bescheide - unter Berücksichtigung der Steuerfreiheit der Gefahrenzulagen gemäß Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 - ab. Begründend führte es aus, aus Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 ergebe sich, dass unter Gefahrenzulagen Arbeitgeberleistungen zu verstehen seien, welche deshalb bezahlt würden, weil entweder auf Grund direkter Beeinträchtigungen („infolge der schädlichen Einwirkungen von ...“) oder potentieller Gefährdungen („infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr ...“) ein Risiko für Leben, Gesundheit oder körperliche Sicherheit der Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmer bestehe. Die Bestimmung umschreibe somit auch das berufsbedingte Bestehen einer Gefahr für das Leben, die Gesundheit oder die körperliche Sicherheit von Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmern. Dass sich diese Gefahr durch eine konkrete Beeinträchtigungssituation zeige, sei nicht notwendig. Vielmehr reiche es aus, dass diese Gefahr real bestehe.

6

Bei einem Röntgeninstitut tätige Arbeitskräfte seien bei Einhaltung der Sicherheitsvorkehrungen einer unmittelbaren direkten Bestrahlung nur in Ausnahmefällen ausgesetzt. Dennoch bestehe während der Arbeitszeit real die Gefahr einer Verstrahlung. In einer Arztpraxis bestehe zudem neben der allgemeinen Ansteckungsgefahr durch akute Infekte im Zuge der Assistenzleistungen (Ordinationshilfen, Röntgenassistenten etc.) bei diversen körperlichen Untersuchungen die Gefahr, dass es zu Kontakten mit potenziell infektiösen Substanzen komme. Trotz Anwendung entsprechender Vorsichts- und Schutzmaßnahmen könne daher insgesamt eine Infektions- und Strahlengefährdung nicht sicher ausgeschlossen werden.

7

Unter Berücksichtigung der allgemeinen Erfahrung und ausführlichen Argumentation der steuerrechtlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung sei ohne Vorlage von detaillierten Zeit- und Arbeitsaufzeichnungen glaubhaft gemacht worden, dass die Arbeitnehmenden zumindest den überwiegenden Teil ihrer tatsächlichen geleisteten Arbeitszeit für Tätigkeiten verwendet hätten, die die gesetzlichen Voraussetzungen für die steuerfreie Auszahlung der hier in Rede stehenden Gefahrenzulagen erfüllten.

8

Da bei einer Patientenanzahl von rund 200 pro Tag durchaus ein höheres Risiko gegeben sei, sei die Infektionszulage zu 100 % als angemessen zu erachten. Dazu kämen mit einer außerordentlichen Infektionsgefahr verbundene spezielle Tätigkeiten, wie das Verabreichen von Kontrastmitteln, das Legen von Zugängen sowie der nahe Körperkontakt am Patienten bei Untersuchungen. Betreffend die bezahlten Strahlenzulagen erscheine aufgrund der Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Mitbeteiligten, wonach ein Fünftel der Tätigkeiten auf nicht-strahlenexponierte Bereiche entfalle, ein Ausmaß von 80 % als angemessen.

9

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende außerordentliche Amtsrevision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, der nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderliche Nachweis oder die Glaubhaftmachung, wann und welche Arbeiten tatsächlich verrichtet worden seien, sei von der Mitbeteiligten nach den Ausführungen des Erkenntnisses nicht erbracht worden. Überdies sei die Mitbeteiligte nicht ihrer qualifizierten Mitwirkungspflicht nachgekommen und habe es unterlassen, geeignete Beweisangebote zu den aufgestellten Behauptungen zu machen. Weiters hätte ein Sachverständigengutachten zur Frage, ob die behauptete Strahlenintensität zu einer relevanten Gefährdung führen könne, eingeholt werden müssen und das BFG sich nicht auf die allgemeine Lebenserfahrung stützen dürfen. Auf Basis der Feststellungen könne zudem nicht von einem Überwiegen der eine Gefährdung mit sich bringenden Tätigkeiten gesprochen werden. So dauerten Röntgenvorgänge nur wenige Sekunden. Weiters verbrachten die Assistenten nur 20 % ihrer Arbeitszeit im Bereich MRT- und CT-Untersuchungen, weswegen die Verabreichung von Kontrastmitteln, die nach Ansicht des BFG eine besondere Infektionsgefahr begründe, nur einen Bruchteil der gesamten Arbeitszeit darstelle. Das BFG habe es zudem unterlassen, die Gewährung der Zulagen näher auf ihre Angemessenheit hin zu prüfen. Schließlich fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, „ob auch die potentielle Gefährdung durch Strahlen oder

von gesundheitsgefährdenden Stoffen ... zu den gefährdenden Tätigkeiten im Sinne des § 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 zu zählen ist.“Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende außerordentliche Amtsrevision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, der nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderliche Nachweis oder die Glaubhaftmachung, wann und welche Arbeiten tatsächlich verrichtet worden seien, sei von der Mitbeteiligten nach den Ausführungen des Erkenntnisses nicht erbracht worden. Überdies sei die Mitbeteiligte nicht ihrer qualifizierten Mitwirkungspflicht nachgekommen und habe es unterlassen, geeignete Beweisangebote zu den aufgestellten Behauptungen zu machen. Weiters hätte ein Sachverständigengutachten zur Frage, ob die behauptete Strahlenintensität zu einer relevanten Gefährdung führen könne, eingeholt werden müssen und das BFG sich nicht auf die allgemeine Lebenserfahrung stützen dürfen. Auf Basis der Feststellungen könne zudem nicht von einem Überwiegen der eine Gefährdung mit sich bringenden Tätigkeiten gesprochen werden. So dauerten Röntgenvorgänge nur wenige Sekunden. Weiters verbrachten die Assistenten nur 20 % ihrer Arbeitszeit im Bereich MRT- und CT-Untersuchungen, weswegen die Verabreichung von Kontrastmitteln, die nach Ansicht des BFG eine besondere Infektionsgefahr begründe, nur einen Bruchteil der gesamten Arbeitszeit darstelle. Das BFG habe es zudem unterlassen, die Gewährung der Zulagen näher auf ihre Angemessenheit hin zu prüfen. Schließlich fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, „ob auch die potentielle Gefährdung durch Strahlen oder von gesundheitsgefährdenden Stoffen ... zu den gefährdenden Tätigkeiten im Sinne des Paragraph 68, Absatz 5, dritter Teilstrich EStG 1988 zu zählen ist.“

10

Die Mitbeteiligte erstattete keine Revisionsbeantwortung.

11

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12

Die Revision ist zulässig und begründet.

13

§ 68 EStG 1988 lautete auszugsweise:Paragraph 68, EStG 1988 lautete auszugsweise:

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

(5) 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.“

14

Gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 sind aufgrund lohngestaltender Vorschriften (etwa kollektivvertraglich) gewährte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) unter bestimmten Voraussetzungen bis zu dem gesetzlich festgelegten Höchstbetrag steuerfrei. Als solche Zulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die Arbeitnehmenden deshalb gewährt werden, weil die von ihnen zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die 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 der Arbeitnehmenden mit sich bringen. Gemäß Paragraph 68, Absatz eins, und 5 EStG 1988 sind aufgrund lohngestaltender Vorschriften (etwa kollektivvertraglich) gewährte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) unter bestimmten Voraussetzungen bis zu dem gesetzlich festgelegten Höchstbetrag steuerfrei. Als solche Zulagen sind jene Teile des

Arbeitslohnes zu verstehen, die Arbeitnehmenden deshalb gewährt werden, weil die von ihnen zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die 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 der Arbeitnehmenden mit sich bringen.

15

Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 setzt u.a. voraus, dass die Arbeitnehmenden tatsächlich Arbeiten verrichten, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die eben angeführten Voraussetzungen erfüllen. Die Arbeitnehmenden müssen also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die eine außerordentliche Erschwernis oder zwangsläufig eine Gefahr darstellen. 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 (vgl. dazu z.B. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052, mwN). Von Arbeiten unter außerordentlicher Erschwernis kann dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind (vgl. z.B. VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138, mwN). Die Begünstigung des Paragraph 68, Absatz eins, EStG 1988 setzt u.a. voraus, dass die Arbeitnehmenden tatsächlich Arbeiten verrichten, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die eben angeführten Voraussetzungen erfüllen. Die Arbeitnehmenden müssen also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die eine außerordentliche Erschwernis oder zwangsläufig eine Gefahr darstellen. 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 vergleiche , dazu z.B. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052, mwN). Von Arbeiten unter außerordentlicher Erschwernis kann dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind vergleiche , z.B. VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138, mwN).

16

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es zudem für die Steuerfreiheit der SEG-Zulagen nicht aus, wenn die in den drei Teilstrichen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 genannten Umstände vorliegen, sondern die Arbeitnehmenden müssen vielmehr während der gesamten Arbeitszeit überwiegend (dh. mit mehr als 50 % ihrer Arbeitszeit) mit Arbeiten betraut sein, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025), eine außerordentliche Erschwernis darstellen (vgl. VwGH 22.4.1998, 97/13/0163) oder zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit der Arbeitnehmenden mit sich bringen (vgl. VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es zudem für die Steuerfreiheit der SEG-Zulagen nicht aus, wenn die in den drei Teilstrichen des Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 genannten Umstände vorliegen, sondern die Arbeitnehmenden müssen vielmehr während der gesamten Arbeitszeit überwiegend (dh. mit mehr als 50 % ihrer Arbeitszeit) mit Arbeiten betraut sein, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken vergleiche , VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025), eine außerordentliche Erschwernis darstellen vergleiche , VwGH 22.4.1998, 97/13/0163) oder zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit der Arbeitnehmenden mit sich bringen vergleiche , VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121).

17

Zur Beurteilung des zeitlichen Überwiegens sind grundsätzlich alle Arbeiten der Arbeitnehmenden zu berücksichtigen, wobei Arbeitspausen sowie mit den qualifizierten Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang stehende Hilfstätigkeiten, wie die notwendigen Fahrten zu bzw. zwischen verschiedenen Tätigkeitsorten, die Zuordnung der Tätigkeit insgesamt zu den begünstigten Arbeiten nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 nicht hindern (vgl. VwGH 22.4.1998, 97/13/0163, mwN). Zur Beurteilung des zeitlichen Überwiegens sind grundsätzlich alle Arbeiten der Arbeitnehmenden zu berücksichtigen, wobei Arbeitspausen sowie mit den qualifizierten Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang stehende Hilfstätigkeiten, wie die notwendigen Fahrten zu bzw. zwischen verschiedenen Tätigkeitsorten, die Zuordnung der Tätigkeit insgesamt zu den begünstigten Arbeiten nach Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 nicht hindern vergleiche , VwGH 22.4.1998, 97/13/0163, mwN).

18

Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter die Befreiungsbestimmung des § 68 Abs. 1

ivm Abs. 5 EStG 1988 fällt, kann nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden (vgl. VwGH 20.9.2006, 2006/14/0028, mwN). Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter die Befreiungsbestimmung des Paragraph 68, Absatz eins, in Verbindung mit Absatz 5, EStG 1988 fällt, kann nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden vergleiche , VwGH 20.9.2006, 2006/14/0028, mwN).

19

Hinsichtlich der Gewährung von Gefahrenzulagen im medizinischen Bereich geht der Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich davon aus, dass nicht bereits der Umstand des täglichen Umgangs mit Patienten für sich genommen eine zwangsläufige Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit bedeutet. Ob aus einem überwiegenden Patientenumgang eine anspruchsbegründende Gesundheitsgefährdung resultiert, hängt daher von dem im jeweiligen Einzelfall bestehenden spezifischen Risikoprofil der konkreten Tätigkeit ab, wozu vom BFG in jedem Einzelfall nähere Feststellungen zu treffen sind (vgl. VwGH 26.11.2025, Ra 2024/15/0030). Hinsichtlich der Gewährung von Gefahrenzulagen im medizinischen Bereich geht der Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich davon aus, dass nicht bereits der Umstand des täglichen Umgangs mit Patienten für sich genommen eine zwangsläufige Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit bedeutet. Ob aus einem überwiegenden Patientenumgang eine anspruchsbegründende Gesundheitsgefährdung resultiert, hängt daher von dem im jeweiligen Einzelfall bestehenden spezifischen Risikoprofil der konkreten Tätigkeit ab, wozu vom BFG in jedem Einzelfall nähere Feststellungen zu treffen sind vergleiche , VwGH 26.11.2025, Ra 2024/15/0030).

20

So hat der Verwaltungsgerichtshof bereits zu einem Stationsarzt eines orthopädischen Spitals festgehalten, dass sich im damaligen Verfahren keine Anhaltspunkte für eine überwiegende qualifizierte Gesundheitsgefährdung - weder im Hinblick auf den täglichen Patientenkontakt noch auf die Keimbelastung in einem orthopädischen Spital - ergeben haben (vgl. VwGH 21.10.2015, 2012/13/0084). So hat der Verwaltungsgerichtshof bereits zu einem Stationsarzt eines orthopädischen Spitals festgehalten, dass sich im damaligen Verfahren keine Anhaltspunkte für eine überwiegende qualifizierte Gesundheitsgefährdung - weder im Hinblick auf den täglichen Patientenkontakt noch auf die Keimbelastung in einem orthopädischen Spital - ergeben haben vergleiche , VwGH 21.10.2015, 2012/13/0084).

21

Nach den Feststellungen des BFG verbringen die Röntgenassistenten maximal 20 % ihrer Arbeitszeit mit den CT- bzw. MRT-Geräten, wobei über die Hälfte der MR-Untersuchungen mit Kontrastmitteln stattfindet.

22

Auf Basis der Feststellungen des BFG ist sohin davon auszugehen, dass nur ein Bruchteil der Arbeitszeit der Röntgenassistenten für die Verabreichung von Kontrastmittel verwendet wird. Aufgrund dieses geringen zeitlichen Rahmens kann daher von keiner überwiegenden qualifizierten Gesundheitsgefährdung in Bezug auf die Kontrastmittelverabreichung und eine damit einhergehende Infektionsgefahr ausgegangen werden.

23

Dass der bloße Patientenkontakt in einem Spezial-Ambulatorium zu einem vergleichbar erhöhten Infektionsrisiko der Arbeitnehmenden führt, wie dies bei als Erstanlaufstelle von akut kranken Patienten fungierenden Arztpraxen von Allgemeinmediziner/innen oder Kinderärzt/innen der Fall ist (vgl. dazu VwGH 26.11.2025, Ra 2024/15/0030), ist dagegen - wie die Amtsrevision zutreffend ausführt - nicht ersichtlich. Dass der bloße Patientenkontakt in einem Spezial-Ambulatorium zu einem vergleichbar erhöhten Infektionsrisiko der Arbeitnehmenden führt, wie dies bei als Erstanlaufstelle von akut kranken Patienten fungierenden Arztpraxen von Allgemeinmediziner/innen oder Kinderärzt/innen der Fall ist vergleiche , dazu VwGH 26.11.2025, Ra 2024/15/0030), ist dagegen - wie die Amtsrevision zutreffend ausführt - nicht ersichtlich.

24

Schon deshalb erweist sich das angefochtene Erkenntnis hinsichtlich der Anerkennung steuerfreier Infektionszulagen als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

25

Darüber hinaus ist auch die steuerfreie Gewähr von Strahlenzulagen seitens der Amtsrevision in Zweifel gezogen worden.

26

Nach den Feststellungen des BFG arbeiteten die als Röntgenassistenten eingesetzten Mitarbeitenden in

unterschiedlich strahlenexponierten Bereichen. Der Überwachungsbereich werde als ein Bereich definiert, in dem mehr als 1 Millisievert Strahlung tatsächlich entstehen könne und erfasse die gesamte Ordination. Im Kontrollbereich, in dem die Röntgengeräte stünden, könne ein Wert von mehr als 6 Millisievert entstehen. Es gebe zwar an bestimmten Wänden Bleiverkleidungen, allerdings gebe es zahlreiche offene Durchlässe und Türen, die nicht verkleidet oder offen seien. Röntgenstrahlen reflektierten und bewegten sich hin und her; es gebe Rest- und Reflektorstrahlung, eine komplette Abschirmung innerhalb der Ordination sei nicht möglich. Insgesamt ergebe sich eine produktive Arbeitszeit der Ordinationshilfen im Röntgenbereich von zumindest 80 %, woraus das BFG eine Gefährdung iSd § 68 EStG 1988 ableitet. Nach den Feststellungen des BFG arbeiteten die als Röntgenassistenten eingesetzten Mitarbeitenden in unterschiedlich strahlenexponierten Bereichen. Der Überwachungsbereich werde als ein Bereich definiert, in dem mehr als 1 Millisievert Strahlung tatsächlich entstehen könne und erfasse die gesamte Ordination. Im Kontrollbereich, in dem die Röntgengeräte stünden, könne ein Wert von mehr als 6 Millisievert entstehen. Es gebe zwar an bestimmten Wänden Bleiverkleidungen, allerdings gebe es zahlreiche offene Durchlässe und Türen, die nicht verkleidet oder offen seien. Röntgenstrahlen reflektierten und bewegten sich hin und her; es gebe Rest- und Reflektorstrahlung, eine komplette Abschirmung innerhalb der Ordination sei nicht möglich. Insgesamt ergebe sich eine produktive Arbeitszeit der Ordinationshilfen im Röntgenbereich von zumindest 80 %, woraus das BFG eine Gefährdung iSd Paragraph 68, EStG 1988 ableitet.

27

Das Finanzamt stellt demgegenüber die steuerfreie Gewähr einer Strahlenzulage für Röntgenassistenten schon dem Grunde nach in Frage und zweifelt eine dafür ausreichende Strahlenbelastung an. Weder gebe es Nachweise dafür, in welchem Ausmaß Röntgenstrahlen reflektierten, noch ob im Überwachungsbereich eine Strahlenexposition gegeben sei, zumal die Strahlenanwendungsräume eine entsprechende Abschirmung gegen Strahlen aufweisen müssten. Die mitbeteiligte GmbH führe zudem auf ihrer Homepage aus, dass in Abstimmung mit den neuesten Strahlenschutzbestimmungen die Verwendung von Bleiwesten im Bereich der Röntgenaufnahmen und Computertomographie dank des technischen Fortschrittes für Patienten beendet werde. Wenn aber sogar im Strahlenanwendungsraum die Strahlenbelastung aufgrund der Entwicklung der Aufnahmetechnik im Strahlenschutz derart gering sei, dass auf Bleiwesten verzichtet werden könne, müsse dies umso mehr für eine allfällige Strahlung im Überwachungsbereich gelten. Dass im Revisionsfall die Röntgenassistenten überwiegend Arbeiten unter erhöhter Strahlenbelastung leisteten, sei überdies auch insofern nicht offensichtlich, als eine allfällige erhöhte Strahlenbelastung lediglich bei Durchführung des Röntgenvorganges selbst entstehen könnte, welcher üblicherweise nur (Bruchteile von) Sekunden dauere. Bei der Durchführung von Röntgenuntersuchungen sei somit bereits infolge der zeitlichen Dimension nicht von einem Überwiegen auszugehen. Das verpflichtende Tragen eines Dosimeters für die Angestellten sei schließlich unabhängig davon erforderlich, wie oft eine Strahleneinwirkung auch tatsächlich statfinde. Vom Tragen eines Dosimeters könne daher ebenso nicht darauf geschlossen, dass die Röntgenassistenten einer permanenten erhöhten Strahlenbelastung ausgesetzt seien. Schließlich stellt das Finanzamt sogar nähere Überlegungen an, welche dauerhafte Strahlenbelastung über das Jahr gesundheitlich unbedenklich sei.

28

Vorauszuschicken ist, dass § 68 Abs. 5 EStG 1988 Gefahrenzulagen als „jene Teile des Arbeitslohnes“ definiert, „die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die [...] infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden [...] Strahlen [...] oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.“ Vorauszuschicken ist, dass Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 Gefahrenzulagen als „jene Teile des Arbeitslohnes“ definiert, „die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die [...] infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden [...] Strahlen [...] oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.“

29

Damit sind Strahlenzulagen ausdrücklich vom Gesetzgeber angesprochen. Während der erste Tatbestand eine Abgeltung für tatsächliche schädliche Einwirkungen vor Augen hat, adressiert der zweite Tatbestand die potentielle Gesundheitsgefährdung, die sich nicht schädlich verwirklichen muss.

30

Der vom Finanzamt angesprochene technische Fortschritt schließt eine zulagenfähige erhöhte Gesundheitsgefährdung

daher nicht aus. Zwar mag es zutreffen, dass die Strahlenbelastung der Geräte niedriger geworden ist und „die schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden [...] Strahlen“ damit in den letzten Jahren zurückgegangen sind. Allerdings besteht nach wie vor das Risiko, dass ein Gerät defekt wird und die Arbeitnehmenden in besonderem Maße davon betroffen sein könnten. Das strahlenschutzrechtlich verpflichtende Tragen von Dosimetern spiegelt genau dieses Risiko wider. Darüber hinaus kann auch eine dauerhafte Exposition gegenüber einer (niedrigeren) Strahlenbelastung durchaus eine Gefahrenzulage rechtfertigen.

31

Die geänderten Risikofaktoren aufgrund des technischen Fortschritts können allerdings im Rahmen der Angemessenheitsprüfung Niederschlag finden.

32

Die Prüfung nach § 68 EStG 1988 umfasst nämlich auch die Angemessenheit des Ausmaßes einer Gefahrenzulage, weil die zitierte gesetzliche Regelung einen Zusammenhang zwischen der Gefährdung des Arbeitnehmers und der Bezahlung einer Gefahrenzulage zwingend vorschreibt und ein solcher Zusammenhang nur dann bejaht werden kann, wenn auch das Ausmaß der Gefährdung in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der gewährten Zulage steht. Darauf hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 17. Februar 1988, 85/13/0177, zu den damals von einem Facharzt für Röntgenologie ausbezahlten Strahlengefahrenzulagen hingewiesen. Das Verwaltungsgericht ist daher 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. Die Prüfung nach Paragraph 68, EStG 1988 umfasst nämlich auch die Angemessenheit des Ausmaßes einer Gefahrenzulage, weil die zitierte gesetzliche Regelung einen Zusammenhang zwischen der Gefährdung des Arbeitnehmers und der Bezahlung einer Gefahrenzulage zwingend vorschreibt und ein solcher Zusammenhang nur dann bejaht werden kann, wenn auch das Ausmaß der Gefährdung in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der gewährten Zulage steht. Darauf hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 17. Februar 1988, 85/13/0177, zu den damals von einem Facharzt für Röntgenologie ausbezahlten Strahlengefahrenzulagen hingewiesen. Das Verwaltungsgericht ist daher 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.

33

Im fortgesetzten Verfahren wird sich das BFG daher - allenfalls nach Einholung eines entsprechenden (technischen) Gutachtens bzw. unter Beiziehung eines (Amts-)Sachverständigen - erneut näher mit den Auswirkungen der von den Röntgengeräten erzeugten Strahlungen und einer Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit der Röntgenassistenten befassen müssen und entsprechende Feststellungen zu treffen haben. Auf Basis dieser Feststellungen ist sodann eine Auseinandersetzung mit der im Revisionsfall gewährten (und im angefochtenen Erkenntnis nicht näher festgestellten) Höhe der Strahlenzulagen vorzunehmen.

34

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich nach dem Gesagten als mit (prävalierender) inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Das angefochtene Erkenntnis erweist sich nach dem Gesagten als mit (prävalierender) inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

Wien, am 30. Juni 2026

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2026:RA2026150010.L00

Im RIS seit

21.07.2026

Zuletzt aktualisiert am

22.07.2026

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at