

GZ. RV/2032-W/03

## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002, vertreten durch Consultatio Revisions- und TreuhandGmbH, 1210 Wien, Holzmeistergasse 9, nach am Finanzamt Baden Mödling in Baden durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung, entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 9. September 2003 und die Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2003 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Begründung

Der Berufungswerber (Bw) ist Berufsfeuerwehrmann und erklärte im streitgegenständlichen Jahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch noch Einkünfte (Verluste) aus selbständiger Arbeit (Vortragender - Brandschutzausbildung).

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 legte der Bw für die Einkünften aus selbständiger Arbeit nachstehende Einnahmen-/Ausgabenrechnung (in Euro) bei:

Einkünfte aus freiberuflicher und selbständiger Arbeit:

<i>Einnahmen</i> Art					<i>Betrag</i>
<i>BF Honorare gesamt, OHNE USt</i>				<i>7.150,00</i>	
<i>BS Honorare gesamt, OHNE USt</i>				<i>6.515,00</i>	
<i>MA Honorare gesamt, OHNE USt</i>				<i>330,00</i>	
<i>Summe Einnahmen</i>					<i>13.995,00</i>
<i>Ausgaben</i>	<i>Art</i>	<i>Betrag</i>	<i>berufl.</i>	<i>Ersätze</i>	<i>Betrag</i>
<i>Fachliteratur- zeitschrift</i>	<i>58,40</i>	<i>58,40</i>	<i>0,00</i>	<i>58,40</i>	
<i>Fortbildungsaufwand</i>	<i>1.535,05</i>	<i>1.535,05</i>	<i>0,00</i>	<i>1.535,05</i>	
<i>Büromaterial und Porti</i>	<i>1.002,31</i>	<i>1.002,31</i>	<i>0,00</i>	<i>1.002,31</i>	
<i>Telefongebühren (gesamt) in Pr</i>	<i>3.250,12</i>	<i>1.625,06</i>	<i>0,00</i>	<i>1.625,06</i>	
<i>Bewirtungsspesen (Ansatz mit</i>	<i>854,69</i>	<i>641,02</i>	<i>0,00</i>	<i>641,02</i>	
<i>Arbeitskleidung</i>	<i>755,00</i>	<i>755,00</i>	<i>0,00</i>	<i>755,00</i>	
<i>Honorare</i>	<i>1.175,00</i>	<i>1.175,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1.175,00</i>	
<i>Arbeitszimmer (Instandhaltung)</i>	<i>687,01</i>	<i>687,01</i>	<i>0,00</i>	<i>687,1</i>	
<i>Kilometergeld</i>	<i>5.741,51</i>	<i>5.714,51</i>	<i>0,00</i>	<i>5.714,51</i>	
<i>Diäten</i>	<i>1.270,55</i>	<i>1.270,55</i>	<i>0,00</i>	<i>1.270,55</i>	
<i>Summe Ausgaben:</i>					<i>14.463,91</i>
<b>Anlagenverzeichnis</b> (Z = Zugänge)					

Wirtschaftsgut Lieferant	Nutz.dauer Ansch.kosten	Anschaff. BW-Beginn	Inbetr. BW-Ende	AfA	
Computer	4 Jahre 807,47	22.10.1999 302,80	22.10.1999 100,93	201,87	
Computer	4 Jahre 1.307,97	13.12.2000 817,49	13.12.2000 490,50	326,99	
Beamer	6 Jahre 1.830,63	31.7.2001 1.678,08	31.7.2001 1.372,97	305,11	
Jahres AfA					833,97
<b>Summe der Einkünfte als Einzelunternehmer (in Euro)</b>					<b>- 1.302,88</b>

Weiters machte der Bw bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nachstehende Werbungskosten geltend:

Diverse Werbungskosten (in Euro):					
Art	Summe Ausgaben	Anteil berufl. %	berufl. veranl.	Kosteners. Arbeitgeber	Betrag
It. Beilage	924,83	100,00	924,83	0,00	924,83
<b>Summe erhöhte Werbungskosten</b>					<b>924,83</b>

Aufstellung der Kosten (in Schilling)

	Kosten	Diensttage	Zusätzlich	Gesamt
Täglich:				
Uniformhemd mit Feuerwehrwappen	19,00	123	41	3.116,00
Leibchen mit Aufschrift Berufsfeuerwehr	10,00	123	41	1.640,000
1/3 der Diensttage: (Herbst- Wintermonate)				
Polunder mit Aufschrift Berufsfeuerwehr	30,00	41		1.230,00
Pullover mit Aufschrift Berufsfeuerwehr	35,00	41		1.435,00
Monatlich:		Monate		
Trainingsanzug mit Berufsfeuerwehr	100,00	10		1.000,00

<i>Verpflegungsmehrkosten infolge einer ausschließlich beruflich bedingten ungewöhnlich langen Abwesenheit des Arbeitnehmers von seinem Wohnort. Siehe GA-5-338/2/78.</i>		<i>Tage</i>		
35,00	123		4.305,00	
		<i>Jahresbetrag</i>		S 12.726,00 (€ 924,83)

*Erklärung der Spalte Zusätzlich:*

*Da an mehreren Tagen infolge von Einsätzen (Brand, techn. Einsätze, im Sommer große Hitze, die Uniformhemden verschmutzt bzw. verschwitzt seien, sei ein Wechsel der Hemden notwendig. Hier würden 1/3 der Diensttage berechnet werden.*

*Erklärung der Spalte Zusätzlich:*

*Der Trainingsanzug werde für den Dienstsport bzw. zur körperlichen Ertüchtigung benötigt.*

Mit Bescheid vom 9. September 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 erfolgte zunächst eine erklärungsgemäße Festsetzung.

Mit Eingabe vom 23. September 2003 erhob der Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass infolge eines Ausfertigungsfehlers – „keine Berechnung des L 48 (Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für das Jahr 2002)“ – der Einkommensteuerbescheid 2002 unrichtig sei.

Der Bw stellte daher den Antrag, die Einkommensteuer unter Zugrundelegung des in der Beilage übermittelten Formulars L 48 und Beilagen neu festzusetzen. Für den Fall der Erledigung der Berufung durch einen Berufungssenat der Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte der Bw gemäß § 284 Abs. 1 BAO den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Der Berufung beigelegt wurde neben dem Formular L 48 ein Schreiben des Bw (vom 23. September 2003) sowie ein Schreiben der Wiener Feuerwehrdirektion.

- Schreiben vom 23. September 2003:

*"Ich bin Beamter des Magistrat der Stadt Wien und als solcher Mitglied der Berufsfeuerwehr in Wien. Ich verrichte meine Tätigkeit als Berufsfeuerwehrmann im sogenannten Wechseldienstschema. Dieses sieht vor, dass die Dienstzeit jeweils ununterbrochen 24 Stunden zuzüglich einer mittels Dienstanweisung angeordneten Dienstübergabezeit im Ausmaß von ca 5 – 15 Minuten pro Dienst beträgt. Die Dienstschichten von regelmäßig etwas mehr als 24 Stunden Dauer beginnen jeweils zwischen 6:00 Uhr und 7.00 Uhr früh. Die Dienstübergabe findet regelmäßig zwischen 6.30 Uhr und 7.00 Uhr statt. Darüberhinaus leiste ich fallweise*

Veranstaltungsdienste (Theaterdienste), welche regelmäßig in die Zeit von 19.00 Uhr bis ca 23.00 fallen.

Zur Abgeltung der von den Beamten der Wiener Feuerwehr im Zuge ihres Wechseldienstes (im Vergleich zu den im allgemeinen Verwaltungsdienst stehenden Beamten) geleisteten Mehr – und Nacharbeitsstunden sowie der Mehrarbeitszeiten, welche sich aus der Besonderheit der Dienstübergabe von einer Mannschaft zur anderen ergeben, wird mir neben meinem Grundgehalt eine sogenannte "Wechseldienstentschädigung" zur Auszahlung gebracht. Diese Wechseldienstzulage hat somit jedenfalls den Charakter einer begünstigten Zulage im Sinne des § 68 Abs 1 EStG 1988.

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

Aufgrund der eingangs beschriebenen zeitlichen Umstände des Wechseldienstschemas der Wiener Feuerwehr sowie aufgrund der Erbringung von Veranstaltungsdiensten trifft auf die an mich ausbezahlte Wechseldienstzulage außerdem die Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG zu:

(6) Als Nacharbeit gelten zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50%.

Als Normalarbeitszeit gilt gemäß § 68 Abs. 4 EStG unter anderem jene Arbeitszeit, die auf Grund von Dienstordnungen der Gebietskörperschaften festgesetzt wird oder die innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit.

Da meine in den Dienstanweisungen für die Beamten der Wiener Feuerwehr festgesetzte "Normalarbeitszeit" aufgrund evidenter betrieblicher Erfordernisse überwiegend in die Zeit von 19.00 Uhr bis 7.00 Uhr fällt, steht mir der um 50% erhöhte Freibetrag zu.

Zur Erläuterung dieser Tatsache sei ein typisches Beispiel dargestellt:

Dienstbeginn	6.25 Uhr
Dienstende	6.40 Uhr
Tagstunden	12:00 h
Nachtstunden	12:15 h

Bei der Berechnung der Lohnsteuer 2002 wurde die begünstigende Bestimmung des § 68 Abs 6 von meinem Dienstgeber zu meinem steuerlichen Nachteil nicht zur Anwendung gebracht.

Es wird daher beantragt, im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2002 die von meinem Dienstgeber wegen Nichtberücksichtigung des erhöhten Freibetrages gemäß § 68 Abs 6 leg. cit. zuviel einbehaltene Lohnsteuer zu erstatten. Da die an mich ausbezahlte Wechseldienstzulage einen Betrag von 540,00 pro Monat übersteigt, wären die steuerfreien Bezüge gemäß § 68 um 2.160,00 (12 x 180,00) zu erhöhen und die steuerpflichtigen Bezüge um diesen Betrag zu reduzieren."

Weiters beigelegt wurde ein Schreiben des Branddirektors D.I. F. P. vom 9. Juli 2003 mit nachstehendem Inhalt:

*"Die im 24-stündigen Wechseldienst stehenden Beamten der Wiener Feuerwehr erhalten seit 1967 eine Zulage in Form einer Wechseldienstentschädigung. Diese Wechseldienstentschädigung stellt grundsätzlich eine Abgeltung der von Beamten der Wiener Feuerwehr im Vergleich zu den im allgemeinen Verwaltungsdienst stehenden Beamten geleisteten Mehrstunden und Nachtarbeitsstunden dar. Mit der Wechseldienstentschädigung erfolgt darüber hinaus auch eine pauschale Abgeltung jener Mehrarbeitszeiten, welche sich aus der Besonderheit der Dienstübergabe von einer Mannschaft zur anderen ergeben. Entsprechend den gültigen Dienstanweisungen über den Bereitschaftsdienst hat der im Wechseldienst stehende Beamte so lange in Uniform Dienst zu versehen, bis sein Ablöser den Dienst in Uniform übernommen hat. Für die Dienstübergabe ist ein Zeitraum von 06:00 Uhr bis 7:30 Uhr vorgesehen, praktisch findet die Dienstübergabe regelmäßig zwischen 06:30 und 07:00 Uhr statt. Die Dienstübergabe dauert je nach dienstlicher Verwendung üblicherweise ca 5 bis 15 Minuten. Die faktischen Dienstzeiten der im 24-stündigen Wechseldienst stehenden Beamten der Wiener Feuerwehr betragen somit regelmäßig 24 Stunden plus die 5 bis 15-minütige Zeit der Dienstübergabe."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2003 wurde die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass sich der Sachverhalt gegenüber den Vorjahren mangels Vorbringen neuer Tatsachen nicht geändert habe. Es werde daher auf die ausführliche Begründung betreffend das Jahr 2000 und Vorjahre verwiesen.

Mit Eingabe vom 19. November 2003 stellte der Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Dem Schreiben beigelegt wurden die bereits im Zuge der Berufung vorgelegten oa Schreiben.

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz wurde der Bw gebeten, die Dienstanweisung für Beamte der Wiener Feuerwehr sowie die monatlichen Lohnzettel für das Jahr 2002 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2004 nahm der Bw dazu wie folgt Stellung.

*"Der Dienst der bei der Wiener Feuerwehr und Katastrophenschutz ist durch die Dienstordnung geregelt. Hier wird der Magistratsdirektor ermächtigt, im Einvernehmen mit dem amtsführenden Stadtrat der GG I nach Beratung mit der Gewerkschaft für Dienststellen oder Dienststellenteile bzw Bedienstetengruppen, die nicht unter Punkt 1 fallen, unter Bedachtnahme auf die vorstehend angeführten Grundsätze besondere Regelungen zu treffen bzw abzuändern. In der Dienstordnung wird der Normal(-Stunden)dienst als "Normalarbeitszeit" bezeichnet:*

*40 Wochenstunden x 52 Wochen = 2.080 Stunden im Jahr; pro Monat somit 173,33 Stunden. Eine Dienstschicht bei der MA 68 dauert somit 24 Stunden (Wechseldienst): 182,5 Tage – 40 zusätzlich freier Tage = 142,5 Tage/Jahr dividiert durch 12 Monate ergibt das 11,87 Tage /Monat. 11,87 Tage x 24 Stunden = 284,88 Wechseldienst -Stunden/Monat. Abzüglich der Normaldienst- Stunden/Monat von 173,33 sind das 111,55 Mehrstunden /Monat (aufgerundet 112 Stunden). Zum jetzigen Zeitpunkt beträgt die Wechseldienstentschädigung 100% der*

jeweiligen Schichtstunden–Lohnmittel. Die Tageseinteilung (Beschäftigungszeiten) wird in der Dienstanweisung explizit dargelegt.

Der Dienstbeginn ist zwischen 06.00 Uhr und 07:30 festgelegt. Wobei gemäß Einkommensteuergesetz § 68 Abs. 1 zwölf Stunden in den Zeitraum 19.00 Uhr bis 07.00 Uhr fallen. Hinsichtlich der Anerkennung des § 68 würde hier keine überwiegende Nachtarbeit gegeben sein.

Hierzu muss angemerkt werden, dass bei der MA 68 eine Dienstübergabe stattzufinden hat. Diese dauert in der Regel zehn Minuten. Bei Berücksichtigung dieser 10 Minuten, würde sich das Verhältnis zugunsten der Nachtarbeit verschieben.

Die Mitarbeiter der MA 68 haben neben ihrer Einsatztätigkeit, aufgrund gesetzlicher Grundlagen, Aufsichtsdienst bei Veranstaltungen zu leisten. Landesgesetzblatt für Wien, JG 1971, ausgegeben am 28. Mai 1971, 10. Stück, 12. Gesetz: Gesetz vom 29. Jänner 1971 über die Regelung des Veranstaltungswesens (Wiener Veranstaltungsgesetz). In diesem Gesetz ist die Anwesenheit eines Beamten der MA 68 zwingend vorgeschrieben.

Die Überwachung von Veranstaltungen erfolgt nicht während der Dienstzeit, sondern in der Freizeit des Beamten. Die eingeteilten Beamten müssen eine Stunde vor Vorstellungsbeginn im Theater anwesend sein und dürfen diese erst nach Verlassen des letzten Besuchers selbst verlassen.

Wenn man von der Tatsache ausgeht, dass solche Veranstaltungen zwischen 19.00 Uhr und 20.00 Uhr beginnen und eine durchschnittliche Länge von 2 Stunden 15 Minuten haben, so lässt sich erkennen, dass ein Großteil dieser Zeit im Zeitraum der überwiegenden Nachtarbeit liegt. Den Beamten wird hierfür ein Entschädigungsbeitrag, der sich wie folgt gliedert, angewiesen:

12% Tagesgeld  
3% Aufwandsentschädigung  
70% Nachtüberstundenentgelt  
15% Überstundenentgelt

Der Mitarbeiter erbringt somit pro Jahr ca 156 Überstunden oder ca 13 Überstunden pro Monat.

Wenn man diese Überstunden und die zehn Minuten der Dienstabläse addiert, so ist der § 68 erfüllt. Denn dann fällt die überwiegende Arbeitszeit zu mehr als 50% in die Nachtstunden und dem Mitarbeiter würde der erhöhte Freibetrag von monatlich bis zu S 7.410 zustehen."

Punkt 5. der Dienstanweisung für den Bereitschaftsdienst lautet:

"5.1. Tageseinteilung (Beschäftigungszeiten)

Montag bis Freitag

1. 06.00 –07.30 Uhr

Ablösung: Der im Wechseldienst stehende Beamte hat solange in Uniform Dienst zu versehen, bis sein Ablöser den Dienst in Uniform übernommen hat. Ist sein Ablöser bis 07.30 nicht eingetroffen, hat er sich beim ZK bzw WK zu melden und mit der im Dienst stehenden Mannschaft anzutreten. Die Wache darf erst nach Eintreffen eines Ablösers verlassen werden. Ausnahme nur mit Bewilligung des BO."

Aus den vorgelegten Lohnzetteln für den Zeitraum 1 – 12 /2002 geht hervor, dass dem Bw monatlich neben dem Grundgehalt und anderen Zulagen (zB.: Dienstzulage, Kinderzulage,

Gefahrenzulage etc) für 112 Stunden eine Wechseldienstentschädigung in Höhe von 1.167,04 € verrechnet wird (s. UFS-Akt/S 21-32).

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache am 3. März 2004 (s. AV vom 3. März 2004, UFS-Akt/S 16) des Bw wiederholte dieser noch einmal die bereits in der Berufung bzw in den diversen Schreiben vorgebrachten Argumente.

Im Zuge einer weiteren persönlichen Vorsprache am 9. März 2004 (s. UFS-Akt/S 36) legte der Bw eine Stundenaufstellung für das Jahr 2002 vor (s. UFS Akt/ 54ff). In dieser Aufstellung sind die jeweiligen Dienstbeginnzeiten und Dienstenden des Bw für die Monate 1 – 12/ 2002 ersichtlich. Die Stundenaufstellung des Bw z.B. für den Monat Jänner 2002 stellt sich wie folgt dar (s. Beilage 1).

Im Zuge einer weiteren persönlichen Vorsprache des Bw am 16. März 2004 bei der zuständigen Referentin legte der Bw die Kopie eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juni 2003 ZI. 2002/13/0240 vor, in welchem festgehalten worden ist, dass aus abgabenverfahrensrechtlichen Gründen eine Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO grundsätzlich ausgeschlossen ist. Mit der Frage, ob der erhöhte Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 zusteht, hat sich der Verwaltungsgerichtshof dabei nicht auseinandergesetzt.

Weiters legte der Bw die Kopie eines berichtigten Lohnzettels für das Jahr 1996 eines Kollegen vor. Zudem teilte der Bw in einem Schreiben vom 15. März 2004 ua mit, dass der Kollege für das Jahr 1996 eine Gutschrift erhalten habe. Weiters teilte der Bw mit, dass am 28.8.1998 ein Besuch des FA Körperschaften Wien stattgefunden habe, wobei festgestellt worden sei, dass bei einer Dienstaufzeichnung der erhöhte Freibetrag lt. § 68 Abs. 6 gewährt werden würde. Leider, obwohl versprochen, hätten sie von dieser Besprechung kein Protokoll erhalten.

Dem Finanzamt als Amtspartei wurde der oa Vorhalt und die Vorhaltsbeantwortung des Bw vom 28. Februar 2004 sowie die vorgelegte Stundenaufstellung und die im Zuge der persönlichen Vorsprachen am 3. März, 9. März bzw 16. März 2004 vorgelegten Unterlagen zur Kenntnisnahme und allfälliger Stellungnahme übermittelt.

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz stellte die Referentin gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO am 9. März 2004 (s. UFS-Akt/S 83) einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Dieser Antrag wurde damit begründet, dass die maßgebliche Frage, ob bei einem im 24-stündigen Wechseldienst stehenden Feuerwehrmann die Voraussetzungen für die Anwendung des um 50% erhöhten Freibetrages gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 vorliegen, bei einer Mehrzahl von Feuerwehrmännern strittig ist, und somit

dadurch das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt wird.

In der am 5. Mai 2004 am Finanzamt Mödling Baden in Baden – auf Antrag der Referentin gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO durch den gesamten Berufungssenat – durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

*"Vertreter: Hinsichtlich der 173stündigen Normalarbeitszeit nach der Wiener Dienstordnung ist festzuhalten, dass das die allgemeine Regelung für die Beamten der Stadt Wien ist. Für die Feuerwehr gelten eigene Regelungen. Die Normalarbeitszeit der Wiener Feuerwehr ist der 24-Stunden-Wechseldienst, wobei der erhöhten Arbeitszeit durch entsprechende Zulagen Rechnung getragen wird. Insbesondere werden auch die Gefahren und die Nacharbeit berücksichtigt. Durch die Wechseldienstzulage wird die Mehrarbeitszeit, insbesondere auch jene aufgrund der Dienstübergabezeiten, abgegolten."*

*Durch die Dienstübergabe sind die sich abwechselnden Beamten stets eine gewisse Zeit gleichzeitig im Dienst, sodass sich in Summe jeweils ein 24 Stunden übersteigender zusammenhängender Dienst ergibt.*

*Es ist zutreffend, dass nicht die gesamte Arbeitszeit Normalarbeitszeit ist. Wenn allerdings feststeht, dass in Summe überwiegend in der Nachtzeit gearbeitet wird, dann müsste auch die Normalarbeitszeit aufgeteilt werden.*

*Meiner Ansicht nach ist ein Zusammenhang der Morgenstunden (die weniger als 3 Stunden sind) mit dem anschließenden Tag- und an diesen anschließenden Nachtdienst gegeben, sodass es sich auch bei den Morgenstunden um einen "Nachtdienst" handelt.*

*Die Wechseldienstzulage gilt einerseits die über die 173 Stunden hinausgehende Mehrarbeitszeit ab (auf die 24 Stunden sowie die Übergabezeiten), ferner die Nacharbeit. Im Detail wird verwiesen auf die Formulierung vom 9. Juli 2003 der MA 68.*

*Über alle Vorbehalte hinweg kommt es über einen längeren Zeitraum eindeutig zu einem Überwiegen der Nacharbeitszeit. Dies ist auch im konkreten Fall des Bw. nachweisbar.*

*Das Finanzamt bringt vor, dass dies anhand der vorgelegten Aufzeichnungen nicht nachgewiesen werden könne.*

*Vertreter: Die Wechseldienstzulage müsste bei einem 24 Stunden Dienst mathematisch 111,55 Stunden umfassen, tatsächlich wird für 112 Stunden ausbezahlt, schon diese Aufrundung zeigt, dass über die 24 Stunden hinausgehenden Mehrleistungen umfasst sind.*

*Finanzamt bringt vor, dass auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu hinterfragen wären. So werden bei der Vortragstätigkeit Aufwendungen für ein Arbeitszimmer geltend gemacht, Bewirtungsspesen und Honorare. Hier wäre eine nähere Prüfung notwendig.*

*Dem hält der steuerliche Vertreter entgegen, dass es sich um ein Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbandes (Arbeitszimmer: V, Wohnung Wien), die Bewirtungsspesen dienten der Geschäftsanbahnung und die Honorare betreffen Schreib- und Büroarbeiten zumindest teilweise durch die Gattin des Bw.*

*Ferner wird seitens des Finanzamtes vorgebracht, dass die bisher anerkannten Werbungskosten im Zusammenhang mit der Reinigung der Berufskleidung sowie Verpflegungskosten am Dienstort nicht geprüft wurden.*

*Vertreter hält fest, dass die Abzugsfähigkeit sehr wohl gegeben sei.*

Vertreter des Finanzamtes verweist darauf, dass Normalarbeitszeit jeweils höchstens für den Zeitraum von 24 Stunden, d.h. beispielsweise von 6.00 Uhr bis 6.00 Uhr des nächsten Tages, umfassen kann.

Vertreter: Wenn man eine solche Interpretation macht dann gehört der darüber hinausgehende Dienstübergabezeitraum auch zur Normalarbeitszeit dazu.

Vertreter ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben und verweist abschließend darauf, dass es sowohl bei der Wiener als auch bei der Salzburger Berufsfeuerwehr Präzedenzfälle gäbe und auch im Krankenpflegedienst die entsprechende Besteuerung ähnlicher Zulagen unstrittig sei. "

### **Rechtliche Ausführungen:**

#### 1. Erhöhter Freibetrag gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob bei einem im 24-stündigen Wechseldienst stehenden Feuerwehrmann durch die Zeit der Dienstübergabe (= 5 bis 15 Minuten), welche nicht gesondert besoldungsmäßig abgegolten wird, sondern pauschal mit der Auszahlung einer Wechseldienstentschädigung abgegolten ist und vor bzw. nach Beginn des 24-stündigen Wechseldienstes stattfindet, die Voraussetzung für die Gewährung des erhöhten Freibetrages gemäß § 68 Abs. 1 um 50%, erfüllt wird.

Unstrittig ist, dass die Wechseldienstentschädigung eine begünstigte Zulage im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 ist.

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 S 4.940,00 (360,00 €) monatlich steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nacharbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 um 50%.

Der Freibetrag erhöht sich erst dann um 50%, wenn die Normalarbeitszeit auf Grund der Beschaffenheit der Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, und nicht, wenn eine zusammenhängende Arbeitszeit von 3 Stunden in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr erbracht wird. Überwiegend bedeutet, dass mehr als die Hälfte der Normalarbeitszeit im maßgeblichen Lohnzahlungszeitraum in die begünstigte Nachtzeit fällt.

Als überwiegende Nachtarbeit gilt eine Arbeitsleistung dann, wenn mehr als die Hälfte der Normalarbeitszeit in der Zeit zwischen 19 Uhr und 7 Uhr liegt.

Als Normalarbeitszeit gilt gemäß § 68 Abs. 4 EStG unter anderem jene Arbeitszeit, die auf Grund von Dienstordnungen der Gebietskörperschaften festgesetzt wird oder die innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit.

Normalarbeitszeit ist – vereinfacht ausgedrückt – jene Arbeitszeit, für die der Grundlohn samt allfälliger Zulagen und Zuschläge (§ 68 Abs. 1 EStG 1988) gebührt. Überstunde ist jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde (§ 68 Abs. 4 EStG 1988).

Die monatliche Normalarbeitszeit des Bw. beträgt nach § 26 Abs. 4 der Wiener Dienstordnung 1994 173 Stunden monatlich. Das entspricht dem Stundenteiler für die Ermittlung des Grundlohnes bei einer 40-Stunden-Woche (vgl. Rz 1148 LStR 2002).

Wie der Bw. selbst vorbringt, leistet er an durchschnittlich 11,87 Tagen im Monat einen 24-Stunden-Wechseldienst, was – ohne Dienstübergabezeiten – einer Summe von 284,88 Stunden im Monat entspricht. „Normalarbeitszeit“ sind jedoch nicht diese 284,88 Stunden, sondern 173 Stunden, sodass – unter Berücksichtigung der Anordnung in § 26 Abs. 4 der Wiener Dienstordnung, dass die Normalarbeitszeit möglichst regelmäßig aufzuteilen ist – der Anteil der Normalarbeitszeit an einem 24-Stunden-Dienst rund 61%, also rund 14,6 Stunden entspricht. Der darüber hinausgehende Anteil sind einkommensteuerrechtlich Überstunden, die gesondert neben dem Grundlohn – unter welcher besoldungsrechtlichen Bezeichnung immer – abgegolten werden.

Bei einem 24-Stunden-Dienst liegt es in der Natur der Sache, dass die eine Hälfte der 12 Stunden in den Zeitraum 7 – 19 Uhr (auf einmal oder zweigeteilt) und die andere Hälfte der 12 Stunden in den Zeitraum 19 – 7 Uhr (auf einmal oder zweigeteilt) entfällt und es daher kein Überwiegen der Nachtarbeit im Sinne von § 68 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 gibt. Unter Berücksichtigung des Gebotes der gleichmäßigen Aufteilung wären davon im gegenständlichen Fall 7,3 Stunden „Normalarbeitszeit“ am Tag und 7,3 Stunden „Normalarbeitszeit“ in der Nacht; die restliche Zeit, seien es nun 9,4 oder mehr Stunden, sind nicht „Normalarbeitszeit“.

Die „Normalarbeitszeit“ ist von der „normalen“ (üblichen) Arbeitszeit zu unterscheiden. Sieht etwa eine Dienstordnung eine Arbeitszeit von 8.00 bis 16.00 Uhr an fünf Tagen der Woche vor, so ist das die „Normalarbeitszeit“, auch wenn der Arbeitnehmer regelmäßig von 8.00 bis 17.00 Uhr arbeiten muss. Der die „Normalarbeitszeit“ überschreitende Teil der „normalen“

Arbeitszeit“ ist durch Zeitausgleich oder mittels Überstundenentgelts abzugelten; die „normale Arbeitszeit“ wird dadurch aber nicht zur „Normalarbeitszeit“.

Im gegenständlichen Fall ist der Bw als Berufsfeuerwehrmann im 24 Stunden Wechseldienst beschäftigt. Für die über 173 Stunden (im Monat) hinausgehenden 24 Stunden Wechseldienste erhält der Bw eine Wechseldienstentschädigung.

Da die Normalarbeitszeit zu gleichen Teilen Tages- und Nacharbeit darstellt und somit nicht überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, musste das Vorliegen der Voraussetzungen, die einen Anspruch gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 auf den um 50% erhöhten Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 begründen verneint werden.

Nach Meinung des erkennenden Senates ist im vorliegenden Fall ein Überschreiten der Nacharbeitskomponente nicht gegeben.

Zum einen, weil § 68 Abs. 6 EStG 1988 als „Nacharbeit“ nur „zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden“ zwischen 19 und 7 Uhr definiert. Die konkreten, den Dienstplänen bei dem 24-Stunden-Wechseldienst zugrunde liegenden Zeiten (Schichtwechselzeitpunkte) konnten trotz ausführlicher Erörterung in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht ermittelt werden. Wenn Punkt 5.1 der Dienstanweisung für den Bereitschaftsdienst von „Beschäftigungszeiten“ „Montag bis Freitag“ von „06.00 – 07.30 Uhr“ spricht, so steht dies im Widerspruch zu einem 24stündigen Dienst, zumal der Besoldung nur 24 Stunden und nicht etwa 25,5 Stunden zugrunde gelegt werden. Selbst wenn man unzutreffenderweise der Ansicht des Bw., auch die – nicht gesondert bezahlten - Zeiten der Dienstübergabe seien als Normaldienstzeit anzusehen, folgte, ergäbe sich kein Überwiegen der Nacharbeit, weil entgegen den Berechnungen des Bw. jene Zeiten, die am Morgen zwischen Dienstantritt vor 7.00 Uhr und 7.00 liegen (nach Auskunft des Branddirektors erfolgt die Dienstübergabe in der Regel zwischen 6.30 Uhr und 7.00 Uhr), keine Nacharbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 darstellen, da hinsichtlich dieser Zeiten nicht die Mindestzeit von drei Stunden („Blockzeit“) Nacharbeit erfüllt ist. An diese Zeiten schließt der Tagdienst an, erst dann kommt wieder ein Nachtdienst – die erste „Nachtzeit“ bildet aber mit der zweiten „Nachtzeit“ nach Ansicht des erkennenden Senates keinen „Zusammenhang“ im Sinne des Gesetzes, weil sie durch die „Tagzeit“ unterbrochen wird. Die besondere Erschwernis der steuerlich begünstigten Nacharbeit liegt darin, dass ein wesentlicher Teil – zusammenhängend – in der Nachtzeit zu leisten ist. Diese Erschwernis tritt auf die (erste) durchschnittlich halbe Stunde vor 7.00 Uhr früh nicht zu.

Zum anderen weil die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Wechseldienstzulage, mit welcher eine pauschale Abgeltung jener Mehrarbeitszeiten, welche sich aus der Besonderheit der Dienstübergabe von einer Mannschaft zur anderen ergeben, abgegolten werden, 24 Stunden sind (vgl. auch die Darstellung der Berechnung im Schreiben vom 28. Februar 2004). Ausgehend von einem fixen Dienstzeitplan, der 24 Stunden enthält, entfallen daher 12 Stunden des 24-stündigen Wechseldienstes in die Zeit zwischen 19:00 Uhr bis 07:00 Uhr und 12 Stunden nicht in die Zeit von 19:00 Uhr bis 07:00. Es kann daher weder zu einem Überwiegen der Tag- noch der Nacharbeit kommen.

Wenn der Bw weiters vorbringt, dass bei Berücksichtigung der Zeiten, die für die Überwachung von Theaterveranstaltungen, welche nach seinen Angaben extra entlohnt werden und nicht während der Wechseldienstzeit, sondern außerhalb dieser erfolgen und die Zeit der Dienstübergabe zusammengezählt werden, dann wären die Voraussetzungen des § 68 EStG 1988 erfüllt, dann übersieht dieser, dass es sich dabei um zwei verschiedene Dinge handelt.

Die Dienstübergabe stellt keine Normalarbeitszeit dar; bei der Theater-Veranstaltungsüberwachung handelt es sich um Leistungen des Bw an seinem schichtfreien Tag, die mit einem Entschädigungsbeitrag, der sich laut Angaben des Bw in 12% Tagesgeld, 3% Aufwandsentschädigung, 70% Nachtüberstundenentgelt und 15% Überstundenentgelt gliedert, abgegolten ist.

Nach Meinung des Senates ist eine Zusammenzählung beider Zeiten, um einen Anspruch gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 auf den um 50% erhöhten Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 zu begründen, unzulässig.

Im Ergebnis schließt sich der Unabhängige Finanzsenat damit einer Entscheidung der Finanzlandesdirektion vom 11. November 2002, GZ. RV/346-15/2000, an.

## 2. Aufhebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO:

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt insbesondere folgende Ermittlungen sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können:

### 1. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Vortragender:

- Ermittlungen, ob (und in welchem Umfang) es sich bei den Bewirtungsspesen um abzugsfähige oder iSd § 20 EStG 1988 um nichtabzugsfähige Aufwendungen handelt;

- Ermittlungen betreffend die Fremdüblichkeit von Honoraren an die Gattin des Bw;
- Ermittlungen dahingehend, ob die vom Bw als Vortragender geltend gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer – sowie die damit zusammenhängenden Fahrtkosten Wohnung (Wien) – Arbeitszimmer (V) - betrieblich notwendig sind;
- Ermittlungen betreffend die Zulässigkeit der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für „Arbeitskleidung“;
- Ermittlungen betreffend den Ansatz von Tagesgeldern für Fahrten insbesondere zwischen wiederkehrend angefahrenen Orten;
- Ermittlungen betreffend den Umfang der beruflichen Nutzung zweier Computer;

## 2. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit:

- Ermittlungen dahingehend, worum es sich bei den vom Bw unter dem Titel "Werbungskosten" bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 924,83 € geltend gemachten Aufwendungen (Reinigung von Uniformhemden, Leibchen und Pullover, Trainingsanzug) sowie Verpflegungsmehraufwendungen im einzelnen handelt und diese somit abzugsfähig sind oder nicht.

Die Entscheidung, ob der angefochtene Bescheid (samt Berufungsverfahrensentscheidung) gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben wird oder aber die Ermittlungen im Rahmen des Berufungsverfahrens geführt werden, liegt im Ermessen.

Für die Zweckmäßigkeit der Aufhebung spricht der Umfang der vorzunehmenden Ermittlungen sowie der Umstand, dass hinsichtlich des eigentlichen Berufungsbegehrens im Hinblick auf die bereits Jahre andauernden rechtlichen Diskussionen durch den Unabhängigen Finanzsenat eine rasche Grundsatzentscheidung zu treffen war, die vom Bw. gegebenenfalls bei den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts bekämpfbar ist.

Dem neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheid wird hinsichtlich der Wechseldienstzulage die oben dargestellte Rechtauffassung zugrunde zu legen sein (§ 289 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Beilage: Beilage 1 (Stundenaufstellung des Bw für den Monat Jänner 2002)

Wien, 7. Juni 2004