

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch mef Rechtsanwaltpartnerschaft, Maiffredygasse 8/I, 8010 Graz über die Beschwerde vom 21. Oktober 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 19. Oktober 2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert aufrecht.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, im Folgenden kurz Bf. genannt, ist als Berufsfeuerwehrmann beim Magistrat der Stadt X beschäftigt und bezog daneben noch weitere Einkünfte.

Am 26. August 2015 erstattete er im elektronischen Wege die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014.

Am 19. Oktober 2015 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung von Einkommensteuer mit einer Nachforderung von 968 €.

Mit Beschwerde vom 21. Oktober 2015 begehrte der Bf. die Anerkennung des erhöhten Freibetrages nach § 68 Abs. 6 EStG 1988, weil er in einem 24-Stunden-Dienst arbeite und seine Arbeitszeit, den Zeitraum der Nacharbeit zur Gänze erfülle. Er erfülle alle drei erforderliche Punkte:

- 1.) betriebliches Erfordernis: Aufrechterhaltung des Brandschutzes
- 2.) Arbeitszeit zwischen 19 Uhr und 7 Uhr: 24h Dienst von 7:30 bis 7:30
- 3.) Ununterbrochen zumindest 3 Stunden: siehe Punkt 2.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. Dezember 2015 wurde das Begehren vom Finanzamt abgewiesen. Begründet wurde dies damit, dass das Finanzamt jene Lohnzettel zu berücksichtigen habe, die seitens des Arbeitgebers übermittelt würden und nach Auffassung des Finanzamtes zutreffend seien. Zugleich erging der Hinweis, dass eine

gesonderte Erlassung eines Bescheides über die Zuerkennung des erhöhten Freibetrages für Nacharbeit gesetzlich nicht vorgesehen sei.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und ausgeführt, dass der Bf. jedenfalls eine unrichtige Beurteilung in Bezug auf die Steuerberechnung, die im Konkreten durch den Arbeitgeber erfolgt sei, geltend machen könne und sich die Abgabenbehörde damit auseinanderzusetzen habe. Seitens der Behörde seien entsprechende Feststellungen zu treffen, welche den Umstand festhalten, dass der Bf. einen 24-Stunden-Dienst erbringe, sofern dies nicht ohnedies als unbestritten dem Steuerakt zu entnehmen sei.

Nachfolgend seien die Erwägungen darzulegen, aus welchem Grund die Anwendbarkeit der gesetzlichen Bestimmung nicht anzunehmen sei, wobei sich die Behörde entweder auf eine Wortinterpretation stützen könne, oder in einer teleologischen Auslegung der Bestimmung den Anspruch als berechtigt anzuerkennen sei. Es müsse dem Bf. die Möglichkeit zukommen auch die Verfassungskonformität der gegenständlichen Bestimmung entsprechend zu prüfen, zumal diese zumindest in der Auslegungspraxis der Erstinstanz offensichtlich gleichheitswidrig sei.

Der Bf. verrichte seinen Dienst im Rahmen eines 24-Stunden-Dienstes, wobei er im gesamten Zeitraum in gleicher Weise tätig sei und sich die Leistungspflicht und die Leistungserbringung im Zeitraum von 19 Uhr und 7 Uhr qualitativ in keiner Weise von der erforderlichen Leistungserbringung im Zeitraum von 7 Uhr bis 19 Uhr unterscheide, sodass der Bf. sohin die Maximalarbeitszeit von 12 Stunden je 24 Stunden Dienst erbringe.

Die gesetzliche Bestimmung stelle im Einzelnen auf überwiegende Nacharbeit gegenüber den Tageszeiträumen bei einer wörtlichen Interpretation ab. Dies sei jedoch im konkreten Fall jedenfalls in der Weise teleologisch reduziert auszulegen, als für den Fall, dass je Arbeitseinheit die Maximalarbeitszeit von zwölf Stunden in den Nachtstunden erbracht werde, der erhöhte Freibetrag im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG jedenfalls zustehe.

Jede gegenteilige Beurteilung würde zu einer massiven und sachlich nicht gerechtfertigten Schlechterstellung von Arbeitnehmern führen, welche aufgrund der speziellen Erfordernisse in einzelnen Bereichen 24 Stunden Dienste erbringen würden und so, im Wesentlichen im Interesse der Allgemeinheit, eine Maximalbelastung auf sich nehmen würden, welche in jedem anderen Beschäftigungsbereich unzulässig sei bzw. zu entsprechendem Ausgleich der Mehrbelastung führen würde.

Sowohl in jenen Bereichen, in welchen Nachschichtdienst verrichtet werde, als auch in jenen Bereichen, in welchen aufgrund besonderer betrieblicher Erfordernissen (etwa im Rahmen einer Bäckerei) überwiegend Nacharbeit verrichtet werde, sei ein entsprechend erhöhter Freibetrag zuzuerkennen. Eine sachliche Rechtfertigung für eine Diskriminierung von Arbeitnehmern, welche "nur 50%" ihrer Arbeitszeit in Nacharbeit verbringen und sohin die maximal mögliche Zahl an Nacharbeitsstunden je Arbeitseinheit erbringen würden

und die maximale Belastung zu erdulden hätten, sei nicht nachvollziehbar und auch nicht berechtigt.

Das Bundesfinanzgericht brachte dem Bf. mit Schreiben vom 11. Juli 2017 den nicht zuletzt aus einem Urteil des OGH vom 22.10.2012, 9ObA146/11b und aus einem ähnlichen Verfahren vor dem BFG (Erkenntnis vom 7.7.2017, RV/2101377/2015) bekanntgewordenen Sachverhalt zur Kenntnis und gab ihm Gelegenheit zu einer Stellungnahme. Eine Äußerung erfolgte nicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird festgestellt:

Der Beschwerdeführer ist Feuerwehrmann bei der Berufsfeuerwehr X und arbeitet im Schichtdienst-System. Ein Wechseldienst dauert 24 Stunden, wobei die Feuerwehrleute jeden zweiten Tag Schichtdienst haben. Der Dienst beginnt um 7:30 Uhr in der Früh mit der Geräteübernahme und endet um 7:30 Uhr des nächsten Tages. Bis um 7:30 Uhr des darauffolgenden Tages haben die Feuerwehrleute dann dienstfrei. Der Schichtdienst beginnt mit dem Arbeits- und Übungsdienst und dauert bis 18 Uhr. Daran schließt sich ab 18 Uhr bis 7:30 Uhr des folgenden Tages der Bereitschaftsdienst an.

Der Dienstplan sieht aus wie folgt: Jeder Feuerwehrmann der Branddienstmannschaft, der im 24-stündigen Wechseldienst beschäftigt ist, ist fix einer der beiden Dienstgruppen zugeordnet. Jede Dienstgruppe hätte an 182,5 Kalendertagen (365:2, da zwei Dienstgruppen) im Jahr Dienst zu versehen. Da dies zu einer Wochenarbeitszeit von 84 Stunden führen würde, hat jeder Feuerwehrmann 49 dienstfreie Tage im Jahr, weshalb er auf 133,5 Wechseldienste jährlich oder 11,125 monatlich kommt. Durchschnittlich leistet er tatsächlich ca. 61,5 Wochenarbeitsstunden oder 267 Stunden im Monat, was durch eine opt-out Erklärung ermöglicht wurde. Die von den Bediensteten des Branddienstes im Rahmen des 24-Stunden-Wechseldienstes zu erbringenden quantitativen Mehrdienstleistungen werden durch dienstfreie Tage und durch die Wechseldienstentschädigung abgegolten. Diese wird in zwei gleich großen Teilen monatlich als Wechseldienstentschädigung Tag und Wechseldienstentschädigung Nacht ausbezahlt. Weiters wird eine Gefahrenzulage ausbezahlt. Die Normalarbeitszeit beträgt 40 Wochenstunden.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Angaben des Bf., dem oben zitierten Urteil des OGH und einem (ebenfalls oben zitierten) Erkenntnis des BFG zu einem ähnlichen Fall.

Strittig ist, ob bei der Arbeitnehmerveranlagung 2014 die Erhöhung des Freibetrages in Höhe von 180 € monatlich nach § 68 Abs. 6 EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

§ 68 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 53/2013 lautet auszugsweise:

„(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.

...

(4) Als Überstunde gilt jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde. Als Normalarbeitszeit gilt jene Arbeitszeit, die auf Grund

1. gesetzlicher Vorschriften,
2. von Dienstordnungen der Gebietskörperschaften
3. ...

festgesetzt wird oder die

7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit.

...

(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 überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50%.“

Bei dem Begriff „Normalarbeitszeit“ handelt es sich um eine Legaldefinition des Einkommensteuergesetzes. Wesentlich für die Gewährung des erhöhten Freibetrages ist das zeitlich überwiegende Tätigwerden des Arbeitnehmers innerhalb seiner Normalarbeitszeit in der steuerlichen Nacht (19 Uhr bis 7 Uhr). Kurz gesagt: die Normalarbeitszeit muss überwiegend in der steuerlichen Nacht liegen.

Dabei hat die Betrachtung den Lohnzahlungszeitraum zu umfassen. Als Lohnzahlungszeitraum ist nach § 77 Abs. 1 EStG 1988 grundsätzlich der Kalendermonat anzusehen. Die Normalarbeitszeit beträgt im gegenständlichen Fall unbestrittenmaßen 40 Wochenstunden. Bei einer 40 Stunden-Woche beträgt die monatliche Normalarbeitszeit durchschnittlich 173 Stunden, was auch dem Stundenteiler für die Ermittlung des Grundlohnes entspricht (vgl. auch LStR 2002 Rz 1148).

Der Bf. leistet an durchschnittlich 11,125 Tagen pro Monat einen 24-Stunden Wechseldienst. Dies entspricht einer Anzahl von 267 erbrachten Arbeitsstunden im Monat oder ca. 61,45 Wochenstunden. „Normalarbeitszeit“ sind aber nicht die 267 mtl. tatsächlich geleisteten Stunden, sondern 173 Stunden. Die darüber hinausgehenden Stunden sind einkommensteuerlich Überstunden im Sinne des § 68 Abs. 4 EStG 1988, die gesondert neben dem Grundlohn unter der Bezeichnung Wechseldienst Tag und Wechseldienst Nacht abgegolten werden (siehe auch UFS 7.6.2004, RV/2032-W/03 zur Wechseldienstentschädigung bei einem Wiener Berufsfeuerwehrmann und BFG 7.7.2017, RV/2101377/2015).

Für die Anwendung der Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 ist es wesentlich, in welchen Zeitabschnitt die Normalarbeitszeit fällt, dh ob sie zeitlich überwiegend in die steuerliche Nacht fällt.

Bei einem 24-Stunden Wechseldienst liegt es in der Natur der Sache, dass die eine Hälfte in den Zeitraum 7 – 19 Uhr und die andere Hälfte in den Zeitraum 19 – 7 Uhr entfällt und es daher kein Überwiegen der Nachtarbeit im Sinne von § 68 Abs.

6 letzter Satz EStG 1988 gibt (vgl. die in Doralt, EStG¹⁴, § 68 Tz 32 zitierte UFS Entscheidung vom 19.10.2005, RV/1063-W/04). Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bedeutet "überwiegend" mehr als 50%. Das bedeutet, dass mehr als die Hälfte der Normalarbeitszeit im maßgeblichen Lohnzahlungszeitraum in die begünstigte Nachtzeit fallen muss. Die Normalarbeitszeit beträgt 40 Wochenstunden, die "real" geleistete Arbeit 61,45 Wochenstunden. Der Anteil der Normalarbeitszeit an einem 24-Stunden-Wechseldienst liegt daher bei 65%, ds 15,6 Stunden. Die verbleibenden 8,4 Stunden sind einkommensteuerrechtlich Überstunden. Zu betrachten ist ausschließlich die zeitliche Lage der Normalarbeitszeit. Während der Nachtzeit erbrachte Überstunden rechtfertigen keine Freibetragserhöhung (LStR 2002 zitiert in Doralt, EStG¹⁴, § 68 Tz 32). Die Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 stellt ausschließlich auf die Normalarbeitszeit ab, für die im Steuerrecht eine Legaldefinition besteht. Zeiten der "real" geleisteten Arbeitsstunden beinhalten Überstunden, die außer Betracht zu bleiben haben.

Bei einem 24-Stunden-Dienst ist es angezeigt, dass die Normalarbeitszeit von 15,6 Stunden gleichmäßig auf den Zeitraum des Tages und der Nacht aufgeteilt wird. Dass die Normalarbeitszeit überwiegend in die steuerliche Nacht fallen soll, wurde weder behauptet, noch ist dies im Hinblick darauf, dass der Schichtdienst mit dem Arbeits- und Übungsbeginn um 7:30 angesetzt ist und dieser um 18 Uhr endet (woran sich der Bereitschaftsdienst anschließt), plausibel.

Der Gesetzgeber bezieht das Wort „überwiegend“ eindeutig auf eine zeitliche Komponente, nämlich die Normalarbeitszeit, die in § 68 Abs. 4 EStG 1988 definiert ist. Der Wortlaut des Gesetzes lässt nur eine Auslegung zu und es ist nicht nach einem Sinn zu forschen, der sich mit dem Wortlaut nicht vereinbaren lässt (vgl. VwGH 24.2.1977, ZfVB 1977/1361). Einen Auslegungsspielraum bietet die gegenständliche Norm nicht und ist eine vom Gesetzeswortlaut abweichende Auslegung unter Berufung auf eine sogenannte verfassungskonforme Interpretation bei eindeutiger Gesetzeslage nicht zulässig (vgl. VwGH 22.12.1976, ZfVB 1976/841).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch die Verwaltungsbehörden – die geltenden Bestimmungen solange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören. Hinsichtlich der vorgebrachten verfassungsrechtlichen Überlegung ist auszuführen, dass deren Beurteilung in die Zuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes fällt.

Bei einem im 24-Stunden Wechseldienst tätigen Feuerwehrmann liegt die Normalarbeitszeit nicht überwiegend im Zeitraum zwischen 19 Uhr und 7 Uhr. Das für die Gewährung des um 50% erhöhten Freibetrages genannte Erfordernis der überwiegenden Nachtarbeitszeit ist somit nicht gegeben. Der Beschwerde muss daher ein Erfolg versagt bleiben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Hinsichtlich der Anerkennung des erhöhten Freibetrages im Falle eines 24-Stunden Wechseldienstes bei der Berufsfeuerwehr folgt die gegenständliche Entscheidung der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 26.7.2006, 2005/14/0087), weshalb nicht von einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auszugehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 23. August 2017