



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder OR Manuela Fischer, Mag. Barbara Baumgartner und Walter Bilek über die Berufung des Bw., vom 24. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 26. August 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 22. September 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Abgabe beträgt: Euro 154,24

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus der Tätigkeit als Beamter bei der Berufsfeuerwehr Wien und erzielt weiters aus Vortragstätigkeiten Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Der am 25. August 2003 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 lagen die folgenden Unterlagen bei: Ein- und Ausgabenrechnung für das Jahr 2002 (Einnahmen

€ 1.314,50 – Ausgaben € 2.419,49 – Verlust € 1.104,99); 3 Ausgangsrechnungen an das Institut in Kopie; km-Abrechnung unter Angabe von Datum, Strecke und km-Anzahl; Auflistung von 12 Telekom-Rechnungen mit Betragsangabe; Angaben zur Unfall- und Ablebensversicherung sowie Bestätigung betreffend Wohnraumdarlehen. Die Veranlangung zur Einkommensteuer erfolgte erklärungsgemäß mit Bescheid vom 26. August 2003.

Mit Schreiben vom 23. September 2003 erhob der Bw. gegen diesen Bescheid rechtzeitig das Rechtsmittel der **Berufung**.

Er brachte vor, dass der Einkommensteuerbescheid 2002 unrichtig sei. Es sei der Berechnung der Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für 2002 zugrunde zu legen. Als Begründung führte er aus, dass er seine Tätigkeit als Berufsfeuerwehrmann im sogenannten Wechseldienstschema verrichte. Dieses sehe vor, dass die Dienstzeit jeweils ununterbrochen 24 Stunden zuzüglich einer mittels Dienstanweisung angeordneten Dienstübergabezeit im Ausmaß von ca. 5 – 15 Minuten pro Dienst betrage. Die Dienstschichten beginnen jeweils zwischen 6.00 Uhr und 7.00 Uhr früh. Die Dienstübergabe finde regelmäßig zwischen 6.30 Uhr und 7.00 Uhr statt. Er leiste darüber hinaus fallweise Veranstaltungs-(Theater)dienste, welche regelmäßig in die Zeit von 19.00 Uhr bis ca. 23.00 Uhr fallen. Zur Abgeltung der im Zuge des Wechseldienstes geleisteten Mehr- und Nachtarbeitstunden sowie Mehrarbeitszeiten, welche sich aus der Besonderheit der Dienstübergabe von einer Mannschaft zur anderen ergeben, werde ihm eine sogenannte „Wechseldienstentschädigung“ zur Auszahlung gebracht. Diese Zulage habe den Charakter einer begünstigten Zulage iSd § 68 Abs. 1 EStG 1988 und sei insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei. Infolge der zeitlichen Umstände des Wechseldienstschemas und der Erbringung von Veranstaltungsdiensten trafe hier außerdem die Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG zu. Die in den Dienstanweisungen für die Beamten der Wiener Feuerwehr festgesetzte „Normalarbeitszeit“ falle aufgrund evidenter betrieblicher Erfordernisse überwiegend in die Zeit von 19.00 Uhr bis 7.00 Uhr. Es stehe ihm daher der um 50% erhöhte Freibetrag zu.

Zur Erläuterung stellte der Bw. ein typisches Beispiel dar:

Dienstbeginn: 6.25 Uhr, Dienstende: 6.40 Uhr

Tagstunden: 12 Stunden, Nachtstunden: 12 1/4 Stunden.

Bei Berechnung der Lohnsteuer 2002 habe der Dienstgeber die begünstigende Bestimmung des § 68 Abs. 6 zum steuerlichen Nachteil des Bw. nicht zur Anwendung gebracht.

Der Bw. beantragte daher, im Zuge der Veranlagung 2002 die zu viel einbehaltene Lohnsteuer zu erstatten. Da die ausbezahlte Wechseldienstzulage einen Betrag von € 540,-- pro Monat übersteige, seien die steuerfreien Bezüge gem. § 68 um € 2.160,-- (12 x 180,--) zu erhöhen und die steuerpflichtigen Bezüge um diesen Betrag zu reduzieren.

Der Bw. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem

Berufungssenat.

Dem der Berufung beigelegten Schreiben des Branddirektors der Berufsfeuerwehr Wien (MA 68) zum Betreff „Dienstabläse von 6.30 Uhr bis 7.30 Uhr“ vom 9. Juli 2003 ist folgendes zu entnehmen: „*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 den Beamten der Wiener Feuerwehr im Vergleich zu den im allgemeinen Verwaltungsdienst stehenden Beamten geleisteten Mehrstunden und Nacharbeitsstunden 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 6.00 Uhr bis 7.30 Uhr vorgesehen, praktisch findet die Dienstübergabe regelmäßig zwischen 6.30 Uhr und 7.00 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.“

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ mit Datum 12. November 2003 ein Ergänzungssuchen an den Bw.. Dieser möge, zum Nachweis der beantragten betrieblichen Ausgaben, Kopien der Telekomrechnungen, des Fahrtenbuches sowie Belege zu den Pauschalen für Arbeitskleidung und Büromaterial vorlegen. Weiters seien diese Ausgaben zu begründen und der Zusammenhang mit den vorliegenden Ausgangsrechnungen darzulegen. Als Frist wurde der 3. Dezember 2003 gesetzt.

Die **Berufungsvorentscheidung** (BVE) erging mit Datum 11. Februar 2004. Da bis zu diesem Zeitpunkt das Ersuchen unbeantwortet geblieben war und kein Nachweis der beantragten Ausgaben erbracht worden sei, unterblieb eine Anerkennung als Betriebsausgabe. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien daher in Höhe der Einnahmen der Bemessung zugrunde gelegt.

Über das Begehren des Bw. auf Anwendung der Bestimmung hinsichtlich des erhöhten Freibetrages gem. § 68 Abs. 6 EStG wurde abweisend entschieden. Diese Entscheidung wurde damit begründet, dass der Bw. im 24 Stunden Wechseldienst beschäftigt sei und für die über 173 Stunden (im Monat) hinausgehenden 24 Stunden Wechseldienste eine Wechseldienstentschädigung erhalte. Für die Zeit der Dienstübergabe (5 – 15 Minuten im Anschluss an das Dienstende) werde keine separate Abfindung bezahlt. Da die Dienstübergabe im Anschluß an das Ende des 24 Stunden Wechseldienstes, also nach

Dienstende erfolge, sei die Zeit der Dienstübergabe nicht Teil der Normalarbeitszeit iSd § 68 Abs. 6 EStG 1988 und werde auch nicht extra entlohnt. Der Dienstbeginn liege zwischen 6.30 Uhr und 7.30 Uhr. Damit enfielen 12 Stunden des Dienstes in die Zeit von 19.00 Uhr bis 7.00 Uhr und 12 Stunden nicht in diese Zeit. Da die Normalarbeitszeit somit nicht überwiegend in der Zeit von 19.00 Uhr bis 7.00 Uhr liege und die Zeit der Dienstübergabe nicht Teil der Normalarbeitszeit sei, müsse das Vorliegen der Voraussetzungen, die einen Anspruch gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 auf den um 50% erhöhten Freibetrag gem. Abs. 1 begründen, verneint werden.

Der Bw. brachte das Rechtsmittel gegen die BVE mit Schreiben vom 1. März 2004 ein. In der Begründung führte er an, dass ihm das in der BVE angeführte Ergänzungsersuchen nicht zugegangen sei und dass betreffend Lohnsteuerrückzahlung keine Berechnung durchgeführt worden sei. Er beantragte die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 gem. der abgegebenen Erklärung.

Die Abgabenbehörde erster Instanz ersuchte den Bw. nochmals mit **Ergänzungsauftrag** vom 21. April 2004 um Nachreichung der Kopien der Telekomrechnungen, um Begründung warum die Telefonkosten zu 50% betrieblich seien, um Nachreichung einer Kopie des Fahrtenbuches und um Begründung jeder Fahrt. Vor allem sei hinsichtlich der Fahrten in die Bundesländer anzugeben mit welchen Einnahmen sie im Zusammenhang stünden, da die Ausgangsrechnungen nur an das Institut in Wien gestellt worden seien. Ebenfalls seien Belege für die Ausgaben „Arbeitskleidung-Pauschale“ und „Büromaterial-Pauschale“ sowie die Versicherungsbestätigungen für die Unfall- und Lebensversicherung beizubringen.

Die **Vorhaltsbeantwortung** erfolgte mit Schreiben vom 6. Juni 2004. Der Bw. erklärte dazu:

- Aufwand Telefon – Das Handy werde, wie der Bestätigung der MA 68 zu entnehmen sei, für den Feuerwehr-Dienst gebraucht. Im Zusammenhang mit der Tätigkeit für das Institut, komme es vor, dass Anrufe von Firmen einlangen bzw. telefonische Rückfragen bei der Geschäftsleitung erforderlich seien.
 - Fahrtenbuch – Es werde kein Fahrtenbuch geführt; die Fahrten für das Institut und für die Feuerwehr werden aufgezeichnet. Die angeführten Fahrten für das Institut seien Fahrten zu Firmen. Nach Salzburg sei er zu einer Vorführung bei der Feuerwehr gefahren, nach Tulln zu einer Schulung, nach Linz zur Fahrzeugbesichtigung bei der Fa. Rosenbauer, nach Eisenstadt wegen einer Gerätvorführung („Feuertrainer“).
 - Arbeitskleidung und Büromaterial – Er halte Kurse mit dem Feuertrainer (Brandversuch) ab und habe sehr verschmutzte Kleidung, die zu reinigen sei. Das Büromaterial werde benötigt, da über die Löschübungen Berichte abzufassen seien.
- Außer den Belegen zur Lebens- und Unfallversicherung und dem Bestätigungsschreiben der

MA 68 bezüglich der Notwendigkeit der telefonischen Erreichbarkeit des Bw. wurden keine weiteren Belege beigebracht.

Nach Vorlage des Rechtsmittels an den unabhängigen Finanzsenat (UFS) wurde der Bw. von diesem nochmals mittels **Vorhalt** vom 20. Juni 2005 aufgefordert konkret die Tätigkeiten und Vereinbarungen darzulegen, die den Einnahmen aus den 3 Ausgangsrechnungen zugrunde liegen. Hinsichtlich der beantragten Betriebsausgaben wurde nochmals um Vorlage entsprechender Unterlagen und Belege ersucht. Der Bw. wurde darauf hingewiesen, dass bei Nichtvorlage von Unterlagen die Kosten im Schätzungswege ermittelt werden können und grundsätzlich die Aufwendungen für Reinigung bürgerlicher Kleidung nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

In der **Vorhaltsbeantwortung** vom 13. August 2005 gab der Bw. an, dass er freier Mitarbeiter beim Institut sei und seine Tätigkeit Vorträge über Brandsicherheit, Brandverhütung und die Abhaltung von Löschübungen umfasse. Die Arbeitsmittel werden von ihm gestellt. Zu den beantragten betrieblichen Kosten (Telefon, km-Geld, Arbeitskleidung, Büromaterial) führte er grundsätzlich gleich wie im Schreiben vom 6. Juni 2004 aus. Der als betrieblich beantragte Anteil von 50% der gesamten (Mobil-)Telefonkosten wurde seitens des Bw. im Bezug zum Erfordernis der Erreichbarkeit als angemessen beurteilt. Hinsichtlich des km-Geldes ergänzte der Bw. dass die Fahrten nach Salzburg und Linz für die Feuerwehr Wien erfolgt seien und seitens dieser kein Ersatz geleistet worden sei.

Unterlagen bzw. Belege zum Nachweis der beantragten Kosten bzw. der Angaben wurden nicht beigebracht.

In der am 22. September 2005 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wiederholten die Parteien ihre Vorbringen.

Auf Befragen hinsichtlich ergänzender Unterlagen und Aufzeichnungen zu den mit der Steuererklärung eingereichten Aufstellungen über die betrieblichen Ausgaben sowie zu den verrechneten Pauschalen in den Ausgangsrechnungen führte der Bw. aus. Er könne keine Details zu den Ausgangsrechnungen angeben, da ihm keine Unterlagen dazu vorlägen. Wie die Berechnung erfolgt sei, könne er nicht erklären, da die Ausgangsrechnungen nicht von ihm selbst erstellt werden. Wenn er zu Leistungen, z. B. Halten von Vorträgen über Brandschutz oder Brandschutzdienst; Brandschutzdienst bei Aufnahmen für Werbespots; durch das Institut aufgefordert werde, führe er diese Aufträge aus. Bestätigungen über die Ausführung verblieben beim Institut. Dem Senat wurde beispielhaft eine Monatsabrechnung für das Mobiltelefon, jedoch ohne Detailauflistung der Anrufe, vorgelegt. Der Bw. gab weiters an, dass er nur einen Mobiltelefonanschluss habe und diesen auch privat benutze und er weder über Telefonate noch über die aufgelisteten Fahrten im Zusammenhang mit dem beantragten km-Geld Detailaufzeichnungen führt. Bei der Fahrt nach Linz habe es sich um

eine freiwillige Teilnahme an einer Fahrzeugbesichtigung gehandelt, die durch die Firma Rosenbauer den Feuerwehrleuten angeboten werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebsausgaben sind gem. **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, wobei die Ausgaben ausschließlich oder überwiegend aus betrieblichen Gründen anfallen müssen. Auch wenn die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen grundsätzlich von Amts wegen festzustellen ist, trifft den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht. Der Abgabepflichtige hat gem. § 138 BAO über Verlangen der Behörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen bzw. wenigstens glaubhaft zu machen. Betriebsausgaben sind im allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen. Diese sind der Behörde auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen.

Werbungskosten sind gem. **§ 16 EStG 1988** Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind, d. h. wenn sie objektiv mit einer nichtselbständigen Tätigkeit im Zusammenhang stehen. Nach § 16 Abs. 3 sind derartige Werbungskosten ohne besonderen Nachweis in Höhe eines Pauschalbetrages von € 132,-- jährlich absetzbar.

Im Bezug auf die selbständige Tätigkeit brachte der Bw. in den Vorhaltsbeantwortungen, außer einer knapp und allgemein gehaltenen Erklärung, dass er im Jahr 2002 (zusätzlich zu seiner Tätigkeit bei der Wiener Berufsfeuerwehr) als freier Mitarbeiter beim Institut tätig war und Vorträge über Brandsicherheit, Brandverhütung und Löschübungen abgehalten hat, keine Details vor. Den drei vorgelegten, an das Institut gerichteten, Ausgangsrechnungen ist zu entnehmen, dass im Jahr 2002 „vereinbarungsgemäß“ Pauschalbeträge von insgesamt € 1.314,50 verrechnet wurden.

In der mündlichen Senatsverhandlung gab der Bw. keine den diesbezüglichen Sachverhalt ausführenden Erklärungen ab. Unterlagen über die der Tätigkeit zugrunde liegenden Vereinbarungen mit dem Institut wurden nicht vorgelegt, konkrete Angaben zu den pauschal abgerechneten Leistungen wurden nicht gemacht. Eine Zuordnung der beantragten betrieblichen Aufwendungen zu den verrechneten Pauschalen wurde ebenfalls nicht getroffen. Der Bw. führte lediglich aus, dass er keine Aufzeichnungen zu den verrechneten Leistungen geführt hat und er keine weiteren Unterlagen dazu hat. Er gab an, dass er die Rechnungen

nicht selbst erstellt hat und daher auch keine zusätzlichen Angaben zu den Pauschalbeträgen in den Ausgangsrechnungen machen kann.

Der Bw. hat im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit Aufwendungen als Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt € 2.419,49 beantragt:

- € 828,29 Telefonkosten,
- € 1.191,20 km-Geld,
- € 400,-- pauschal / je € 200,-- für Arbeitskleidung und Büromaterial.

Dazu wurden mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung, eine Liste mit der Bezeichnung „KM-Abrechnung“ und eine Liste mit der Bezeichnung „Telekom-Rechnungen“ vorgelegt.

Der Bw. begründet die betriebliche Notwendigkeit der Telefonkosten von € 828,29 sowohl in den Vorhaltsbeantwortungen als auch in der Berufungsverhandlung damit, dass er einerseits im Katastrophenfall durch seinen Arbeitgeber jederzeit telefonisch erreichbar sein muss und weiters seine Erreichbarkeit im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit für das Institut nötig ist. Die dazu vorliegende Liste mit der Bezeichnung „Telekom-Rechnungen“ enthält 12 Betragsangaben betreffend die Monate Jänner 2002 bis Dezember 2002). 50% der Summe der Beträge wurden als Aufwendungen beantragt. Ergänzende Unterlagen wurden nicht beigebracht. Detailangaben wann und mit wem in welchem Zusammenhang berufliche oder betriebliche Telefonate geführt worden sind, machte der Bw. weder in den Vorhaltsbeantwortungen noch auf Befragen in der Berufungsverhandlung. Beispielhaft wurde dem Senat eine Monatsabrechnung für das Mobiltelefon, jedoch ohne Aufschlüsselung der Gespräche, vorgelegt.

Zum beantragten km-Geld in Höhe von € 1.191,20 legte der Bw. eine Liste mit der Bezeichnung „KM-Abrechnung“ vor. In Beantwortung der Vorhalte führte der Bw. aus, dass er kein Fahrtenbuch führt und nur die Fahrten für die Feuerwehr und das Institut aufzeichnet. Hinsichtlich der in der Liste angeführten Fahrten außerhalb von Wien gibt der Bw., auch in der Berufungsverhandlung, nur an, dass es sich bei der Fahrt nach Linz um eine Fahrzeugbesichtigung bei der Firma Rosenbauer gehandelt hat. Die Teilnahme an der Veranstaltung erfolgte aufgrund eines Angebotes dieser Firma an die Wiener Feuerwehr auf freiwilliger Basis; von seinem Arbeitgeber hat er dafür keine Entschädigung erhalten. Die Fahrt nach Salzburg hat eine Vorführung betroffen und in Tulln wurde eine Schulung in der Feuerwehrschule NÖ abgehalten. Die anderen Fahrten haben Fahrten zu Firmen betroffen. Belege oder Unterlagen zum Nachweis seiner Angaben wurden nicht vorgelegt. Eine Zuordnung dieser Aufwendungen zu den verrechneten Leistungen wurde durch den Bw. nicht

getroffen und war für den Berufungssenat aufgrund der unzureichenden Angaben nicht durchführbar.

Grundsätzlich ist zum Inhalt der für das Jahr 2002 vorgelegten Liste mit der Bezeichnung „KM-Abrechnung“ Folgendes zu bemerken. Diese Liste beinhaltet Angaben über Datum, Strecke und KM-Zahl der zurückgelegten Fahrten. Die im Akt des Bw. für die Jahre 1999 – 2001 vorgelegten KM-Listen sind in Aufbau und Formatierung völlig gleichartig. Auffällig ist, dass sowohl die Liste für 1999 aber insbesondere die Listen der Jahre 2000 und 2001 mit der Liste für das Jahr 2002 nahezu identisch sind. D. h. 90% der dargestellten Fahrten finden demnach in jedem Jahr am datumsmäßig gleichen Tag statt, völlig unabhängig vom Wochentag, auch an Samstagen und Sonntagen. Die dazu angegebenen Strecken sind ebenfalls jedes Jahr nahezu identisch. D. h. egal ob die Fahrten zu einer Firma, zu einer anderen Feuerwehr oder zum Institut führen, ob sie in Wien, nach Linz, Tulln oder Salzburg durchgeführt wurden, sie fanden über 3 bzw. 4 Jahre hindurch immer am gleichen Tag statt. Selbst wenn man von der Annahme ausgeht, dass möglicherweise einige Termine jedes Jahr in bestimmten Wochen oder Zeiträumen vorgesehen sind, ist es nicht realistisch, dass diese auch immer am zahlenmäßig gleichen Tag durchzuführen waren. Aufgrund dieser beispielhaft dargestellten Gleichartigkeiten liegt der Schluss nahe, dass die Listen die Jahre hindurch schablonenartig erstellt worden sind und nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln. Aufgrund der obigen Ausführungen ist der Wahrheitsgehalt der Liste mit der Bezeichnung „KM-Abrechnung“ in Zweifel zu ziehen. Nach Ansicht des Senates ist diese daher weder dem Grunde noch der Höhe nach zum Nachweis der Betrieblichkeit der Ausgaben geeignet.

Folgt man den Argumenten des Bw. hinsichtlich der Notwendigkeit seiner telefonischen Erreichbarkeit im Katastrophenfall und aufgrund des gegenüber dem Senat glaubhaft dargestellten beruflichen Erfordernisses für einen Telefonanschluss, ist dem Grunde nach das Vorliegen von Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 aus dem Titel Telefonaufwendungen anzunehmen. Da der Bw. aber nur erreichbar sein muss, ist hinsichtlich der Höhe des Aufwandes lediglich von der Grundgebühr als beruflich bedingtem Kostenfaktor auszugehen. Verbindungsentgelte aus aktiven Gesprächen sind in diesem Zusammenhang als unbedeutlich zu beurteilen. Mangels Vorlage detaillierter Angaben zu den beantragten Telefonaufwendungen werden daher mögliche Werbungskosten aus dem Titel Telefon für das Jahr 2002 im Schätzungswege ermittelt. Bei einer als am Markt üblich anzunehmenden monatlichen Grundgebühr von rund Euro 25,-- und einem geschätzten beruflichen Anteil von 25% ergibt dies einen Betrag von Euro 75,--/Jahr.

Hinsichtlich einer möglichen Anerkennung von km-Geld für Fahrten im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit als Beamter der Wiener Feuerwehr wird festgehalten, dass durch den Bw. nicht mittels Unterlagen nachgewiesen worden ist, dass ihm daraus Aufwendungen

erwachsen sind, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung seiner beruflichen Einkünfte geleistet worden sind und die ihn unfreiwillig getroffen haben.

Der erkennende Senat vertritt im Hinblick auf steuerlich zu berücksichtigende Werbungskosten die Ansicht, dass aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen ist, dass dem Bw. aus beruflichen Gründen Aufwendungen aus dem Titel Telefonkosten sowie aus dem Titel Fahrtkosten entstanden sein können. Er geht aber weiters davon aus, dass diese Kosten jedenfalls in dem ohne besonderen Nachweis absetzbaren Werbungskostenpauschalbetrag von Euro 132,-- Deckung finden. Für eine darüberhinausgehende Anerkennung von Werbungskosten ist keine Grundlage vorhanden.

Im Bezug auf die ursprünglich durch den Bw. behauptete rein betriebliche Veranlassung der beantragten Aufwendungen wird festgestellt, dass auch diese mangels Vorlage von Unterlagen nicht nachgewiesen worden ist. Wie der Bw. gegenüber dem Senat selbst angibt ist ihm eine Vorlage solcher Unterlagen nicht möglich, da ihm keine Belege vorliegen und keine Aufzeichnungen geführt worden sind.

Da Betriebsausgaben grundsätzlich mittels schriftlicher Belege nachzuweisen sind und dies durch den Bw. in keiner Weise erfolgt ist, ist eine Anerkennung der als Betriebsausgaben in Höhe der beantragten Aufwendungen für Telefon und km-Geld zu versagen. Pauschal geltend gemachte Aufwendungen, wie sie der Bw. ohne nähere Angaben für Reinigung der Arbeitskleidung und Büromaterial in Höhe von insgesamt € 400,-- beantragt, sind somit ebenfalls nicht anzuerkennen. Dazu wird auch auf die ständige Judikatur des VwGH verwiesen. Demnach sind Reinigungskosten für Arbeitskleidung nur im Zusammenhang mit typischer Berufskleidung und nur unter bestimmten Voraussetzungen anzuerkennen. Aufwendungen für die Reinigung verschmutzer bürgerlicher Kleidung zählen zu den Kosten der Lebensführung und sind nicht abzugsfähig.

Der erkennende Senat vertritt hinsichtlich der Gegebenheit von Betriebsausgaben die grundsätzliche Ansicht, dass es im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit zur Leistungserbringung in gewissem Ausmaß auch zu betrieblich verursachten Aufwendungen kommt.

Im Fall des Bw. liegen diesbezüglich keine bzw. keine glaubwürdigen Unterlagen vor, sodass die Ermittlung der Höhe nur im Schätzungswege erfolgen kann. Die Höhe der betrieblichen Ausgaben wird daher in Anlehnung an die Bestimmungen des § 17 EStG 1988 geschätzt. Demnach erfolgt die Ermittlung von Betriebsausgaben in Form von Durchschnittssätzen auf Basis der erzielten Umsätze. Der Durchschnittssatz beträgt bei Einkünften aus einer vortragenden Tätigkeit 6 %.

Nach den Angaben des Bw. kann dessen Tätigkeit der vortragenden Tätigkeit zugeordnet werden, sodass der genannte Prozentsatz in Anwendung gebracht werden kann. Die Umsätze des Bw. betragen lt. Einnahmen- / Ausgabenrechnung im Jahr 2002 insgesamt € 1.314,50. Die Betriebsausgaben werden daher in Höhe von € 80,00 geschätzt und bei Ermittlung des Einkommens in Anrechnung gebracht. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen somit € 1.234,50.

Gem. **§ 68 Abs. 1 EStG 1988** idF BGBl I 2001/59 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis € 360,-- monatlich steuerfrei. Gem. **Abs. 4** gilt als Überstunde jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde. Als Normalarbeitszeit gilt u. a. jene Arbeitszeit, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften und von Dienstordnungen der Gebietskörperschaften festgesetzt wird oder die innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit. Als Nacharbeit gelten gem. **Abs. 6** zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die aufgrund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum aufgrund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gem. Abs. 1 um 50% auf € 540,--.

Der Bw. ist bei der Wiener Berufsfeuerwehr im 24-Stunden-Wechseldienst tätig und erhält für die geleisteten Mehr- und Nacharbeitsstunden sowie die Mehrarbeitszeiten, welche sich aus der Besonderheit der Dienstübergabe von einer Mannschaft zur anderen ergeben, neben dem Grundgehalt eine sogenannte „Wechseldienstentschädigung“. In diesem Zusammenhang beantragt er für die bisher gem. § 68 Abs. 1 EStG 1988 mit € 360,-- pro Monat steuerfrei belassene Zulage die Berücksichtigung des gem. Abs. 6 um 50% erhöhten Freibetrages. Der Bw. begründet seinen Antrag damit, dass aufgrund des von ihm geleisteten Wechseldienstes sowie der fallweise geleisteten Veranstaltungs-(Theater)dienste, welche regelmäßig in die Zeit von 19.00 Uhr bis ca. 23.00 Uhr fallen, seine „Normalarbeitszeit“ aufgrund evidenter betrieblicher Erfordernisse überwiegend in die Zeit von 19.00 Uhr bis 7.00 Uhr fällt. Als ein typisches Beispiel führt er folgende Dienstzeiten an:

Dienstbeginn: 6.25 Uhr, Dienstende: 6.40 Uhr (nächster Tag). Daraus resultieren 12 Stunden als Tagstunden und 12 1/4 Stunden als Nachtstunden.

Aus der Dienstordnung 1994 (Gesetz über das Dienstrecht der Beamten der Bundesstadt Wien, LGBl. Nr 56/1994) geht in § 26 Abs. 1 hervor, dass die Normalarbeitszeit des Beamten 40 Stunden beträgt, soweit in Abs. 3 und 4 nichts anderes bestimmt ist. Gem. Abs. 4 beträgt für den Beamten der im Turnus-, Wechsel- oder Schichtdienst verwendet wird, die Normalarbeitszeit 173 Stunden monatlich. Die Arbeitszeit ist durch eine Diensteinteilung

möglichst regelmäßig und bleibend aufzuteilen. Dem vorgelegten Schreiben des Branddirektors der Berufsfeuerwehr Wien ist zu entnehmen, dass für die Dienstübergabe ein Zeitraum von 6.00 Uhr bis 7.30 Uhr vorgesehen ist, praktisch die Dienstübergabe regelmäßig zwischen 6.30 und 7.00 stattfindet. Die Dienstübergabe dauert je nach dienstlicher Verwendung ca. 5 bis 15 Minuten. Daraus ergibt sich eine faktische Dienstzeit von 24 Stunden plus die 5 bis 15-minütige Zeit der Dienstübergabe.

Aufgrund der in der gesetzlichen Bestimmung des § 68 Abs. 6 genannten Erfordernisse sind hinsichtlich des Antrages des Bw. die Überlegungen wesentlich ob die als Nachtarbeit geltenden zusammenhängenden Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden im Zeitraum von 19 Uhr bis 7 Uhr vorliegen und ob mehr als die Hälfte der Normalarbeitszeit in die begünstigte Nachtzeit fällt.

Wie in der Dienstordnung 1994 festgehalten ist, beträgt die Normalarbeitszeit für Beamte 173 Stunden und ist diese durch eine Diensteinteilung möglichst regelmäßig und bleibend aufzuteilen. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Normalarbeitszeit, in diesem Fall der 24-Stunden-Wechseldienst, gleichmäßig auf Tages- und Nachtarbeitszeit aufgeteilt wird. Schon aus diesem Grund und da die Dienstschichten der Beamten der Wiener Feuerwehr zwischen 6 Uhr und 7 Uhr früh beginnen, ist nicht davon auszugehen, dass die Normalarbeitszeit der Beamten der Berufsfeuerwehr überwiegend in die Zeit zwischen 19 Uhr und 7 Uhr fällt.

Die Zeiten, die sich aus der Dienstübergabe ergeben, gehen über die Normalarbeitszeit hinaus, da grundsätzlich ein 24-Stunden-Wechseldienst gegeben ist und stellen somit Überstunden dar. Für den Nachweis des gem. § 68 Abs. 6 EStG erforderlichen Überwiegens der Normalarbeitszeit im Zeitraum zwischen 19 Uhr und 7 Uhr sind daher die Zeiten der Dienstübergabe nicht einzubeziehen. Das in § 68 Abs. 6 EStG genannte Erfordernis der überwiegenden Nachtarbeitszeit für die Gewährung des um 50% erhöhten Freibetrages ist daher nicht gegeben.

Geht man von dem Beispiel des Bw. aus, liegen die für die Erhöhung des Freibetrages erforderlichen mindestens drei zusammenhängenden Stunden an Nachtarbeit, die in den Zeitraum zwischen 19 Uhr und 7 Uhr fallen müssen, nicht vor.

Erfolgt der Dienstantritt um 6.25 Uhr, so zählen die 35 Minuten bis 7 Uhr nicht zur Nachtarbeitszeit gem. § 68 Abs. 6 EStG. Es liegen bis 7 Uhr nicht die dazu erforderlichen drei zusammenhängenden Stunden vor. Die darauf folgende Dienstzeit von 7 Uhr bis 19 Uhr stellen zwölf Tagstunden dar. Die Zeit von 19 Uhr bis Dienstende 6.40 Uhr des nächsten Tages ist als Nachtarbeit zu beurteilen und beträgt 11 Stunden 40 Minuten. Damit sind zwar mehr als drei zusammenhängende Stunden Nachtarbeit gegeben, aber kein Überwiegen der Nachtarbeit gegenüber der Tagarbeit. Eine Zusammenrechnung der Nachtarbeitszeiten von 35

Minuten und 11 Stunden 40 Minuten, wie dies durch den Bw. geschieht ist nicht zum Nachweis des Überwiegens der Normalarbeitszeit geeignet. Zum einen schließen an die 35 Minuten Nachtzeit 12 Tagesstunden an und unterbrechen die Nacharbeit. Zum anderen stellt die geleistete gesamte Arbeitszeit von 24 Stunden und 15 Minuten nicht die für die Berechnung des Überwiegens maßgebliche Normalarbeitszeit dar.

Die fallweise erbrachten Theater- und Veranstaltungsdienste sind ebenfalls nicht in die Beurteilung des Überwiegens der begünstigten Nacharbeitszeit einzubeziehen, da diese nicht zur Normalarbeitszeit zu rechnen sind und weiters nicht im Zusammenhang mit der Wechseldienstentschädigung stehen. Die Vergütung dafür erfolgt auf andere Art und Weise. Da die Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 durch den Bw. nicht erfüllt werden, ist dem Antrag nicht zu folgen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. Oktober 2005