



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes W., vom 7. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit war der Bw. als Feuerwehrbeamter und zwar in der Position eines Leiters einer Brandschutzsektion tätig.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung beantragte der Bw. die Berücksichtigung des erhöhten Freibetrages gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 und führte hiezu begründend aus, dass die Dienstzeit grundsätzlich 24 Stunden betrage, sich jedoch regelmäßig pro Dienst um mindestens 30 Minuten verlängere, da die Dienstübergabe an den neuen Diensthabenden durchzuführen sei. Die Dienstübergabe sei vom Dienstgeber angeordnet, der Beamte dürfe die Wache erst verlassen, wenn der neue Diensthabende eingetroffen und die Dienstübergabe ordnungsgemäß durchgeführt worden sei. Die dafür geleisteten Zeiten seien in Statistikbögen nachgewiesen und vom Dienstgeber im Rahmen einer Überstundenpauschale abgegolten worden.

Der Dienstbeginn liege zwischen 06.25 und 07.25 Uhr (gleitende Ablöse), daher seien diese Mehrdienstzeiten regelmäßig in den begünstigten Nachtzeiten geleistet worden.

Um ein rechtzeitiges Dienstende nach dem 24stündigen Dienst zu gewährleisten und die Wahrscheinlichkeit für die Ablöse während eines Einsatzes gering zu halten, sei im Hinblick auf eine durchschnittliche Einsatzdauer von 20 bis 30 Minuten eine Ablöse im Zeitrahmen zwischen 06.30 und 06.55 Uhr erforderlich. Das betriebliche Erforderniss und das Überwiegen in der Arbeitszeit zwischen 19.00 und 07.00 Uhr seien daher gegeben.

Ein Antrag auf Rückerstattung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für die Kalenderjahre 1995 bis 1999 sei vom Finanzamt 23 abgewiesen worden, da eine überwiegende Lagerung der Normalarbeitszeit in der Zeit von 19.00 bis 07.00 Uhr nur dann gegeben sei, wenn es für diese Zeit der Übergabe eine Vereinbarung zwischen Personalvertretung und Dienstgeber gegeben hätte. Im vorliegenden Fall läge jedoch anders als bei der Feuerwehrmannschaft sowohl eine entsprechende Dienstanweisung als auch eine Verankerung der Entlohnung in der Dienst- und Besoldungsordnung vor.

Die Geschäftsordnung für den Magistrat der Stadt Wien (Beilage 1) sehe vor, dass die Bediensteten bei dienstlicher Erfordernis verpflichtet seien, auch über die normale Arbeitszeit hinaus Dienst zu versehen.

Ebenso seien in der Dienstordnung (Beilage 2) die Verrichtung von Überstunden und die Abgeltung nach besoldungsrechtlichen Vorschriften vorgesehen.

Die Feuerwehrdirektion habe die Zuerkennung einer Personalzulage im Ausmaß von 28 Stunden (Beilage 3) bewilligt.

Die Besoldungsordnung sehe die Vergütung der Mehrleistungen als Nebengebühren (Beilage 4) und als monatliche Pauschalvergütung (Beilage 5) vor. Das Erreichen von durchschnittlich 28 Mehrdienststunden sei mit Statistikbögen nachzuweisen. Der Statistikbogen enthalte eine Zeile für durchgeführte Dienstübergaben, die in die Summe der Mehrdienstleistungen eingehen. Diese Statistikbögen sind nach der Dienstanweisung (Beilage 6) von den Dienststellenleitern zu kontrollieren.

Aus der Gehaltsabrechnung von Juni 2003 (Beilage 7) sei in der Zeile Personalzulage ersichtlich, dass Mehrdienstleistungen für 28 Stunden abgegolten worden seien.

Im Zuge des Veranlagungsverfahrens wurde der erhöhte Freibetrag gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 betreffend die **Einkommensteuerbescheide** für die Jahre 2002 und 2003 nicht berücksichtigt und begründend ausgeführt, dass die Dienstübergabe im Anschluss an das Ende des 24-Stunden Wechseldienstes also nach Dienstende erfolge und die Zeit der Dienstübergabe nicht Teil der Normalarbeitszeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 sei. Die

Dienstübergabe sei nicht entlohnt worden. Der Bw. sei im 24-Stunden Wechseldienst beschäftigt und habe für die über 173 Stunden hinausgehenden 24-Stunden Wechseldienste eine Wechseldienstentschädigung erhalten. Für die Zeit der Dienstübergabe (20 bis 30 Minuten im Anschluss an das Dienstende) habe der Bw. keine separate Abgeltung erhalten.

Mit der Wechseldienstentschädigung seien somit die über 173 Stunden hinausgehenden 24 Stunden Wechseldienste abgegolten, nicht jedoch die Zeit der Dienstübergabe.

Mit der Personalzulage im Ausmaß von 28 Stunden monatlich sei der Bereitschaftsdienst an dienstfreien Tagen als Amtssachverständiger für vorbeugenden Brandschutz abgegolten worden.

Der Dienstbeginn liege zwischen 06.30 und 06.55 Uhr. Somit entfielen 12 Stunden des 24ständigen Wechseldienstes in die Zeit von 19.00 bis 07.00 Uhr und 12 Stunden nicht in die Zeit von 19.00 bis 07.00 Uhr.

Weiters führte das Finanzamt begründend aus, dass die Umstände, die Dienstübergabe an den neuen Diensthabenden sei angeordnet, der Bedienstete sei somit verpflichtet auch über die normale Dienstzeit Dienst zu versehen, die Auszahlung der Mehrdienstleistungsvergütungen, nicht den Schluss zu ließen, dass sich damit die Nachtzeiten verlängerten und damit die Normalarbeitszeit überwiegend in der Nacht liege.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** brachte der Bw. vor, dass Überstunden u.a. nach den besoldungsrechtlichen Vorschriften abzugelten seien. Für diese Überstunden (Kommissionsdienst, Referatstätigkeiten, Dienstübergaben, Übungen an dienstfreien Tagen, Offiziersbesprechungen) seien in den Jahren 2002 und 2003 eine pauschalierte Abgeltung in Form der Personalzulage im Ausmaß von 28 Stunden gewährt worden. Die Überprüfung dieser pauschalierten Gebühr durch den Dienststellenleiter sei in Form von sog. Mehrdienstleistungsbögen durchgeführt worden. Diese Bögen seien am Monatsende per Dienstpost dem Branddirektor vorzulegen und in der Direktionskanzlei zu archivieren. In diesen Bögen sei auch im unteren Viertel für jede Dienstübergabe eine Minimalzeit von 1/2 Stunde vorgesehen. Diese Bögen für den gesamten beantragten Zeitraum könnten beim Dienstgeber ausgehoben werden.

Der offizielle Dienstbeginn bei der MA 68 sei um 07:30 Uhr. Somit liege eine zusammenhängende Arbeitszeit von mehr als 3 Stunden zwischen 19:00 und 07:00 früh vor und liege die Normalarbeitszeit daher überwiegend von 19:00 bis 07:00 früh. Auf Grund der Tatsache, dass eine Dienstübergabe angeordnet und auch finanziell abgegolten worden sei, sei der Antrag auf Berücksichtigung des erhöhten Freibetrages gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 stattzugeben.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) ersuchte mit **Vorhalt** vom 18. Mai 2005 den Bw. um Bekanntgabe der Anzahl der Tage pro Monat, an denen er Wechseldienst geleistet habe. Betreffend die Ermittlung der durchschnittlichen Diensttage im Monat wurde seitens des UFS ein Rechenbeispiel dem Bw. zur Kenntnis gebracht, sowie ein Schreiben der MA 68 vom 11. November 1999 in Fotokopie übermittelt.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 6. Juni 2005 legte der Bw. Bestätigungen über die in den Jahren 2002 und 2003 geleisteten Wechseldienste vor und meinte zu dem Schreiben der MA 68 vom 11. November 1999, dass die A - und B - Beamten (Feuerwehrroffiziere) einen so genannten Mehrdienstleistungsbogen führten, der jeweils am Anfang des Folgemonats dem Leiter der MA 68 übermittelt worden sei. Ein diesbezüglicher Bogen sei den Berufungsunterlagen beigelegt gewesen.

Das gegenständliche Berufungsverfahren wurde in der Folge mit Bescheid vom 21. September 2005 bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ 2005/14/0087 schwebenden Verfahrens ausgesetzt, da der Ausgang des genannten Verfahrens für die Entscheidung über die gegenständliche Berufung von wesentlicher Bedeutung sei.

Mit Erkenntnis vom 26. Juli 2006 hat der Verwaltungsgerichtshof die diesbezügliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der Folge setzte der UFS mit Schreiben vom 29. August 2006 das gegenständliche Rechtsmittelverfahren fort und übermittelte dem Bw. das oben genannte VwGH-Erkenntnis in Fotokopie.

Mit **Schreiben** vom 29. September 2006 brachte der Bw. hiezu vor, dass sich das VwGH-Erkenntnis auf die Wechseldienstentschädigung beziehe, die allen Feuerwehrangehörigen gewährt würde, die einen 24 - Stunden Wechseldienst versehen. Im vorliegenden Berufungsfall gehe es jedoch um die im Ausmaß von 28 Stunden nach einem 24 - Stunden Wechseldienst erbrachten Dienstleistungen, die im Wege einer Personalzulage abgegolten worden seien. Diese Personalzulage sei eine pauschalierte Gebühr, die durch den Dienststellenleiter in Form von Mehrdienstleistungsbögen kontrolliert und bestätigt worden sei. Für jede Dienstübergabe sei eine Minimalzeit von einer halben Stunde angeführt worden. Der Leiter der Dienststelle habe eine Dienstübergabe angeordnet. Für diese angeordneten Dienstübergaben, sowie für die Teilnahme an Bau-, Gewerbe- und andere Verhandlungen, wie etwa die brandschutzmäßige Betreuung der Verlängerung der U - Bahnlinien oder die Teilnahme an Umweltverträglichkeitsverfahren, gewähre der Dienstgeber eine Personalzulage, die mit 28 Stunden pauschaliert sei.

Abschließend wurde nochmals festgehalten, dass nach einem 24 - Stundendienst eine Dienstübergabe sowie die Teilnahme an Besprechungen und Behördenverfahren durch den Abteilungsleiter angeordnet worden sei und diese Mehrdienstleistungen durch die Personalzulage finanziell abgegolten worden seien, während das betreffende VwGH-Erkenntnis auf die Wechseldienstentschädigung Bezug nehme.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis € 360,00 monatlich steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nachtarbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19.00 Uhr und 07.00 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19.00 bis 07.00 Uhr früh liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50%.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat in seinem Erkenntnis vom 26. Juli 2006 zur GZ 2005/14/0087 die Ansicht der belangten Behörde geteilt, dass es sich neben den über die Normalarbeitszeit von 173 Stunden je Monat hinaus geleisteten Mehrarbeitsstunden auch bei den in Rede stehenden Zeiten der Dienstübergabe (den jeweils 5 bis 15 über den Zeitraum von 24 Stunden hinaus geleisteten Minuten) nicht um "Normalarbeitszeit" handelt.

Soweit der Bw. ausführt, die Zeiten der Dienstübergabe würden mit einer Minimalzeit von einer halben Stunde anzusetzen sein, ändert auch eine längere Dauer der Dienstübergabe nichts daran, dass diese nicht der Normalarbeitszeit zuzurechnen ist.

Wenn der Bw. in seinem Schreiben vom 29. September 2006 vorbringt, in dem oben zitierten Erkenntnis hat der VwGH auf die Wechseldienstentschädigung Bezug genommen, die allen Feuerwehrangehörigen, die einen 24 - Stunden Wechseldienst versehen, gewährt würde und im vorliegenden Berufungsfall handle es sich nicht um die Wechseldienstentschädigung, sondern um die Personalzulage, ist ihm insoweit zuzustimmen. Jedoch führt der VwGH in dem betreffenden Erkenntnis auch weiter aus, dass es sich bei den in Rede stehenden Zeiten nicht um Normalarbeitszeit handelt.

Um den erhöhten Freibetrag gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 erfolgreich geltend zu machen, müssen nämlich die oben bereits erwähnten gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Es muss sich einerseits um Nachtarbeit handeln, wobei als Nachtarbeit mindestens drei zusammenhängenden Stunden zwischen 19.00 Uhr und 7.00 Uhr, die aus betrieblichen Gründen erbracht werden müssen, gelten. Andererseits muss die Normalarbeitszeit der

Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19.00 bis 07.00 Uhr früh liegen. Wenn nun der VwGH in seinem Erkenntnis ausspricht, dass die Zeiten der Dienstübergabe - im Beschwerdefall 5 bis 15 Minuten - eben keine Normalarbeitszeiten sind, kann der Ansicht der Amtspartei, die Voraussetzungen für die Gewährung eines erhöhten Freibetrages gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 liegen nicht vor, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Soweit nun der Bw. meint, im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um die Wechseldienstentschädigung, sondern um die Personalzulage, die Dienstleistungen abgelte, wie etwa Kommissionsdienste, Referatstätigkeiten, Dienstübergaben, Übungen an dienstfreien Tagen, Offizierbesprechungen, ist entgegenzuhalten, dass der Bw. selbst vorbringt, es handle sich um Dienstleistungen nach einem 24 Stunden-Wechseldienst. Dass diese erbrachten Dienstleistungen nicht Normalarbeitszeit darstellen, liegt somit auf der Hand.

Würde der Bw. vermeinen, die Teilnahme an Besprechungen und Behördenverfahren fänden üblicherweise tagsüber also während der Normalarbeitszeit statt, ist zu bemerken, dass unter dieser Annahme die gesetzlichen Voraussetzungen des § 68 Abs. 6 EStG 1988 eben nicht vorliegen. Denn für die Gewährung des Erhöhungsbetrages muss die Normalarbeitszeit eines Dienstnehmers überwiegend in der Zeit zwischen 19:00 – 7:00 früh liegen, was im vorliegenden Fall eben nicht gegeben ist.

Insofern vermögen also auch die Dienstleistungen, die mit der Personalzulage abgegolten werden, die grundsätzliche Feststellung des Verwaltungsgerichtshofs, dass es sich neben den über die Normalarbeitszeit von 173 Stunden/Monat hinaus geleisteten Mehrarbeitsstunden nicht um Normalarbeitszeit handelt, nicht zu erschüttern.

Die Berufung war demnach als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. Jänner 2007