

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende X und die weiteren Senatsmitglieder Y, Z, A im Beisein der Schriftführerin B in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Klein, Wuntschek & Partner Rechtsanwälte GmbH, Neubaugasse 24, 8020 Graz, über die Beschwerde vom 5. Mai 2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 27. April 2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagungen) der Jahre 2012, 2013 und 2014 in der Sitzung am 5. Juli 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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 Feuerwehrmann beim Magistrat der Stadt Stadt beschäftigt. Er beantragte am 16. April 2015 die Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2012 bis 2014 und machte dabei Sonderausgaben geltend. Mit Einkommensteuerbescheiden vom 27. April 2015 erfolgte eine antragsgemäße Veranlagung der drei Jahre und wurde jeweils eine Gutschrift festgesetzt.

Mit Beschwerde vom 5. Mai 2015 beantragte der Bf. die direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und dort die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat. Begehrt wurde die Anerkennung des erhöhten Freibetrages nach § 68 Abs. 6 EStG 1988 und in eventu die Aufhebung der Bescheide unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde zu ergänzenden Ermittlungen.

Bemängelt wurde einerseits das Verfahren, weil die Behörde dem Grundsatz der Officialmaxime sowie der Pflicht zur Ergründung der materiellen Wahrheit nicht nachgekommen sei und sich mit dem Parteienvorbringen nicht auseinandergesetzt habe. Es fehle den Bescheiden auch an einer entsprechenden Begründung, warum der erhöhte Freibetrag nach § 68 Abs. 6 EStG 1988 nicht zuerkannt worden sei.

Zur Nichtanerkennung des erhöhten Freibetrages wurde andererseits ausgeführt, dass der Begriff der Normalarbeitszeit nach dem Arbeitszeitgesetz im Regelfall mit

5 Arbeitstagen pro Woche zu je 8 Stunden angenommen werden könne und es sich dabei zugleich um die Maximalarbeitszeit handle, weshalb alle „In-Vergleich-Stellungen“ – welche notwendig seien zur Beurteilung der Anspruchsberechtigung des Bf. auf Zuerkennung des erhöhten Freibetrages für Nachtarbeit gem. § 68 Abs. 6 EStG – dazu zu erfolgen hätten, da es andernfalls zu einer gravierenden Schlechterstellung des Bf. und Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes ohne jedwede sachliche Rechtfertigung kommen würde. Unter dem Begriff „Realarbeitszeit“ werde die tatsächlich geleistete Wochenarbeitszeit bezeichnet. Diese überschreite aufgrund des Wechseldienstes die Höhe der oben definierten Normalarbeitszeit in erheblichen Ausmaß (61,5 statt 40 Stunden Wochenarbeitszeit), was überhaupt nur durch den Umstand möglich sei, weil der Bf. auf Basis einer arbeitsrechtlichen opt-out-Regelung (eine Ausnahmeregelung für seine Berufsbranche) gem. „Zustimmungserklärung“ vom 8. Juni 2009 sich bereit erklärte „innerhalb eines Bezugszeitraumes von 17 Wochen im Durchschnitt mehr als 48 Stunden pro Woche zu arbeiten“.

Durch diese freiwillige Zustimmung des Bf. erhöhe sich seine Arbeitszeit auf über ein Drittel der maximalen Normalarbeitszeit gem. §§ 3 f. AZG. Daraus folge, dass der Bf. um ein Drittel mehr Nachtarbeit zu leisten vermag (und auch real leiste), als ein Dienstnehmer mit Normalarbeitszeit iSd § 3 Abs. 1 AZG überhaupt maximal erfüllen könne.

Zu den gesetzlichen Anspruchsvoraussetzungen des § 68 Abs. 6 EStG wurde ausgeführt:

1.) Die Arbeitszeit des Bf. im 24-stündigen Wechseldienst bei der Berufsfeuerwehr Stadt beginne um 07:30 Uhr eines Kalendertages und dauere durchgehend und ununterbrochen bis 7:30 Uhr des Folgetages. Die Mindestanforderung von 3 Stunden sei somit nicht nur erfüllt, sondern sogar um das 4-fache (!!) übertroffen.

2.) Da die Aufrechterhaltung des abwehrenden Brandschutzes auch während der Nacht erforderlich sei, könne davon ausgegangen werden, dass das Vorliegen „betrieblicher Erfordernisse“ wohl unzweifelhaft sei.

3.) Das Erfordernis des zeitlichen Überwiegens sei der argumentative Dreh- und Angelpunkt. Der Intention des Gesetzgebers folgend sei das Resultat der Formulierung die Kernaussage, dass der Abgabenschuldner nicht die volle Arbeitszeit im Nachtzeitraum leisten müsse, sondern es bereits genüge, wenn er den überwiegenden Teil im Nachtzeitraum arbeite. Bezogen auf das Maximum der Normalarbeitszeit würden demnach 5 von 8 Stunden im Nachtzeitraum ausreichen, um der Forderung „überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr“ gerecht zu werden. Der Bf. leiste hingegen – als Sonderfall – 12 (von 24) Stunden im Nachtarbeitszeitraum und erfülle somit ein Vielfaches jener objektivierten Quantität.

Bei der Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung des erhöhten Freibetrags für Nachtarbeit gem. § 68 Abs. 6 EStG sei es von zentraler Bedeutung zu beurteilen, ob und in welchem Ausmaß die dafür maßgeblichen Quantitäten erfüllt werden.

Da sich der Gesetzgeber bei der Formulierung der Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG an der Normalarbeitszeit (§ 3 AZG) orientiert habe (und die Überschreitung des Bf. der

gesetzlichen Maximalarbeitszeit einen Sonderfall und insofern eine Ausnahmeerscheinung darstelle) habe die quantitative Ableitung einer (zur Zuerkennung des erhöhten Steuerfreibetrages für Nachtarbeit) notwendigen Höchst-Stundenanzahl in direkter Bezugnahme auf die gesetzliche Normalarbeitszeit zu erfolgen.

Diese Höchst-Stundenanzahl stelle dabei das absolute Maximum dar, je nach Arbeitszeitmodell eines Dienstnehmers würden jedoch mitunter auch schon geringere Stundenausmaße genügen. Auf Grund dieser Variabilität nach unten hin (bei Vollzeitarbeit gebe es neben der 40-Stunden-Woche seit 1985 für manche Branchen auch die 38,5-Stunden-Woche als Variante; weiters gebe es darüber hinaus noch die Möglichkeit von Teilzeitbeschäftigungen mit deutlich niedrigeren Höhen an Wochenarbeitsstundenanzahl) habe der Gesetzgeber mit der Formulierung, dass es eine passende Skalierung nach unten hin in die Bestimmung implementiert, dank der es möglich sei in jedem Fall (trotz individuell unterschiedlich hoher Wochenarbeitsstunden) dank dieser (auf Proportionalisierung beruhenden) Formulierung ein Steuerungselement anzuwenden, welches nicht direkt auf die Höhe sondern nur auf die Relation zum Gesamtausmaß Bezug nimmt.

Eine Skalierung nach oben hin sei seitens des Gesetzgebers demgegenüber nie vorgesehen gewesen, zumal es auf Grund der gesetzlichen Höchstgrenzen der Arbeitszeit auch eine klare Abgrenzung des Maximums (sodass insofern kein Bedarf nach einer Regelung der Höhe nach bestehe) gebe. Alles was diese Höchstgrenzen der Wochenarbeitszeit übersteige (wie dies aber gerade beim Bf. der Fall sei), falle klar aus dem gesetzlichen Rahmen heraus (und finde insofern in dessen Wortlaut keine Deckung mehr). Bei der Ableitung eines maximalen Grunderfordernisses sei darum der Regelfall heranzuziehen.

Als Regelfall gelte gemäß § 3 AZG maximal eine 40-Stunden-Woche mit 5 Arbeitstagen zu je 8 Stunden. Obgleich die Verteilung der Arbeitsstunden in Einzelfällen anders ausgestaltet sein könne, stelle die Annahme von 5 Tagen zu je 8 Stunden doch den häufigsten Fall und zugleich einen guten Durchschnittswert dar.

Wenn es bei einem durchschnittlichen Arbeitnehmer, der an 5 Tagen in der Woche zu je 8 Stunden pro Tag arbeite, ausreiche, wenn er den „überwiegenden Teil“ der Arbeitszeit in der Zeit zwischen 19 Uhr und 7 Uhr arbeite, dann würden demnach 5 von 8 Stunden pro Tag bereits ausreichen, um die quantitativen Voraussetzungen zu erfüllen.

Bei ungleichmäßiger Verteilung bzw. Lage der Arbeitszeit auf die einzelnen Wochentage sei es demgegenüber zielführender auf die Gesamtanzahl der Wochenstunden abzustellen und würden diesfalls in strenger Auslegung des Gesetzestextes sogar 21 von 40 Wochenarbeitsstunden ausreichen, um „den überwiegenden Teil“ in der „steuerlichen Nacht“ tätig zu sein. Dies ergebe rückgerechnet ein Ausmaß von lediglich 4,2 statt 5,0 Stunden an Erfordernis.

Obgleich es somit eigentlich bei 8-stündiger täglicher Arbeitszeit bereits ausreichend wäre, wenn davon 4,2 Stunden in den Nachtzeitraum fielen und demgegenüber 3,8

Stunden in den Tagzeitraum fallen dürften, werde nachfolgend dennoch von einer Relation von 5 Stunden Nacht zu 3 Stunden Tag ausgegangen, da dies (zu Ganzzahlen ohne Kommastellen gerundet) besser veranschaulicht sei.

Es werde festgehalten, dass 5 Nachtarbeitsstunden pro Tag bzw. 25 Nachtarbeitsstunden pro Woche das maximale Grunderfordernis darstelle. Da es sich dabei um einen abgeleiteten Höchstwert handle, der für die Majorität aller österreichischen Arbeitnehmer mehr als ausreichend für die Zuerkennung des erhöhten Steuerfreibetrages sei (zumal bei vielen Arbeitnehmern das Erfordernis – je nach Arbeitszeitmodell – zum Teil sogar deutlich niedriger liege), sei eine weitere Erhöhung nicht zulässig, da damit eine sachlich nicht gerechtfertigte Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes einher ginge.

Der Bf. erfülle alle Voraussetzungen:

- Er leiste das absolute Maximum der Nachtarbeit, nämlich 12 von 12 Stunden. Mehr gehe nicht!
- Er leiste das 1,5-fache des Maximums eines Arbeitnehmers mit Normalarbeitszeit: Nämlich um 50% mehr Nachtarbeit als ein Dienstnehmer mit Normalarbeitszeit (der bei 5 Tagen in der Woche zu je 8 Stunden) maximal in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr leisten könnte – obgleich dieser noch nicht einmal so viel leisten müsse um den erhöhten Freibetrag zuerkannt zu bekommen, da es bereits ausreiche, wenn er den „überwiegenden Teil“ der Arbeitszeit im Nachtzeitraum arbeite.
- Der Bf. leiste das 2,4-fache des Grunderfordernis:

Da auf Grund der Formulierung, dass nicht die volle Arbeitszeit im Nachtzeitraum gearbeitet werden müsse (sondern es bereits ausreiche, wenn der „überwiegende Teil der Normalarbeitszeit“), bereits 5 von 8 Stunden Normalarbeitszeit ausreichen, würden die 12 Stunden Nachtarbeitszeit des Bf. das Grunderfordernis sogar um 7 Stunden übertreffen.

- Der Bf. leiste das 4-fache der Mindestanforderung.

Der Dienst des Bf. im 24-stündigen Wechseldienst bei der Berufsfeuerwehr der Stadt Stadt erstrecke sich auf zwei Kalendertage und es gebe drei mögliche Sichtweisen zur Beurteilung der Frage, ob das Quantitätserfordernis im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG erfüllt sei.

In allen drei Fällen werde das erforderliche Ausmaß an Nachtarbeitszeit – in Relation gesetzt zu einer normalen 40-Stunden-Wochenarbeitszeit – erreicht bzw. deutlich überschritten.

#### 1.) Nach Arbeitstagen:

Setze man als Vergleichszeitraum jene Zeit an, die als zusammenhängende Arbeitszeit vorliege, so erstrecke sich der Zeitraum eines Arbeitstages des Bf. von 7:30 Uhr bis 7:30 des Folgetages. Diese Sichtweise des Arbeitstages sei die naheliegendste, da auch im EStG nicht nach Kalendertagen differenziert werde, sondern der darin beschriebene Zeitraum der steuerlichen Nacht (19 Uhr bis 7 Uhr) sich auf jeweils zwei Kalendertage

erstrecke. Bei dieser Auswertung stehen 12 Stunden am Tag 12 Nachstunden gegenüber. Im Vergleich zu einem 8-stündigen Arbeitstag bei einer „normalen“ 40-Stundenwoche sei hier die maximal erreichbare Nachtzeit um 50% überschritten und die Frage, ob die vorliegende Anzahl an Arbeitsstunden in der steuerlichen Nacht für die Zuerkennung des erhöhten Freibetrages ausreiche, an sich absurd. Tatsächlich würden bereits 5 (von 8) Stunden pro Arbeitstag genügen, um die Voraussetzung zur Zuerkennung des erhöhten Freibetrages zu erfüllen.

## 2.) Nach Kalendertagen:

Richte man die Betrachtung nicht nach der Dauer einer Diensttour im Wechseldienst (von 7:30 bis 7:30 Uhr), sondern an den Kalendertagen aus (von 00:00 bis 24:00 Uhr), so würden jeden zweiten (Kalender-)Tag einer Diensttour 7 Stunden in der Nacht (also im Zeitraum von 00:00 bis 7:00 Uhr) erbracht. An diesen Kalendertagen liege „der überwiegende Teil“, nämlich 7 von 7,5 Arbeitsstunden in der „steuerlichen“ Nacht. Da diese Darlegung das Problem aufwerfe, dass mit den 7 Stunden des Kalenderfolgetages (7 Std. in der Nacht zu 0,5 Tagstunden) aber nur 5 Stunden (11,5 Tagstd. zu 5 Nachtstd.) am vorangehenden Kalendertag einhergehen, gehe daraus zunächst hervor, dass die Forderung „der überwiegende Teil“ scheinbar nur jeden zweiten Tag erfüllt sei und wiederum Gleichstand (wie bereits bei zusammenhängender Betrachtung zwischen 12 zu 12 Stunden) herrsche. Jedoch sei auch hierzu anzumerken, dass die „nur“ 5 Stunden des ersten Kalendertages (von 19 bis 24 Uhr) einer Diensttour jenes Ausmaß erfüllen, das bei einer normalen 40-Stundenwoche (5 Tage zu je 8 Stunden) ausreichend wäre um der Forderung nach dem überwiegenden Teil (eines 8-Stunden-Arbeitstages) gerecht zu werden. Weil nämlich 5 von 8 Stunden den überwiegenden Teil darstellen würden und somit wiederum ausreichend seien. In Bezug zu einer „normalen 40-Stunden-Woche“ würden die Voraussetzungen des § 68 Abs. 6 EStG an beiden Kalendertagen erfüllt. Es verdeutliche sich wiederum, dass einer buchstabengetreuen Anwendung der Forderung nach einem „überwiegenden Teil“ nur deshalb nicht nachgekommen werden könne, weil die erhöhte Arbeitsdauer der 61,5 Stunden-Woche dem im Weg stehe. Es zeige sich also, dass der Grund, warum eine aus dem Zusammenhang gerissene isolierte Anwendung des Passus „der überwiegende Teil“ dem Sinn (der Ratio) des Gesetzes nicht gerecht wird, darin gelegen sei, dass das Maximum der gesetzlich angedachten wöchentlichen Höchstarbeitszeit vom Bf. in jeder Arbeitswoche um über die Hälfte überschritten werde. Dies stelle einen absoluten Sonderfall dar und bedürfe darum einer gesonderten und ganzheitlich orientierten Bewertung. Die Tatsache, dass das 4-fache der Mindestvoraussetzungen erfüllt sei, zeige bereits auf, wie drastisch die Voraussetzungen quantitativ erfüllt seien.

## 3.) Nach der Wochenarbeitszeit

Bei Zugrundelegung der Normalarbeitszeit (einer 40-Stundenwoche) würden 21 von 40 Wochenarbeitsstunden genügen um der im § 68 Abs. 6 EStG enthaltenen gesetzlichen Forderung gerecht zu werden, dass die „Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt“. Dies entspräche bei 5 Arbeitstagen

pro Woche einem durchschnittlichen Erfordernis von 4,2 Stunden Nachtarbeit zu 3,8 Stunden Tagarbeit. Da die Nachtarbeitsleistung des Bf. in Höhe von über 30 Stunden pro Woche liege (beim 24-stündigen Schichtdienst würde das Verhältnis von Tag zu Nacht genau 1:1 betragen und die Höhe der Nachtarbeitszeit entspräche somit genau der Hälfte der Realarbeitszeit des Bf., nämlich 30,75 Stunden) und dadurch das Maximum des Erfordernis um 46% überschreite, liege sie quantitativ somit weit über dem Ausmaß, welches zur Zuerkennung erforderlich sei.

Der Bf. verweist nochmals darauf, dass die „Normalarbeitszeit“ nicht mit der „Realarbeitszeit“ verwechselt werden dürfe und sieht in der Festlegung des Zeitraumes für die steuerliche Nacht („in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr“) eine Begünstigung des Gesetzgebers, weil im Arbeitszeitgesetz nach § 12a der Zeitrahmen nur mit 7 Stunden bemessen ist (22.00 Uhr bis 5 Uhr). Die Bedeutung des Wortes „überwiegend“ versteht er in dem Sinne, dass der Arbeitnehmer nicht den gesamten Teil seiner Arbeitszeit in der „steuerlichen Nacht“ leisten muss, sondern „er braucht nur“ den überwiegenden Teil seiner Arbeitszeit im Zeitraum der steuerlichen Nacht leisten, was einem „es genügt bereits, wenn“ (der überwiegende Teil einer Arbeitszeit in der Nacht gelegen ist). Diese Intention einer begünstigten Wirkung für die Arbeitnehmer stehe in Einklang zu der für den steuerlichen Bereich erfolgten Erweiterung des Zeitfensters.

Verfehlt wäre auch die Heranziehung der Realarbeitszeit in Höhe der vom Bf. als „normal“ bezeichneten Wochenarbeitszeit von 61,5 Stunden. Dabei könnte man die 24 Stunden einer einzelnen Diensttour in 12 Stunden Nacht und 12 Stunden Tag unterteilen und käme zu dem Schluss, dass gerade nicht der überwiegende Teil in der steuerlichen Nacht liege.

Dies wäre zwar mathematisch richtig, eine derartige Vorgangsweise und Rechtsauslegung wäre aber verfehlt. So würde diesfalls nicht auf die Normalarbeitszeit einer gesetzlichen 40-Stundenwoche Bezug genommen, sondern statt dessen auf die geleistete Realarbeitszeit des Bf. Dies hätte zur Folge, dass letztlich jener Teil an Arbeitszeit (konkret 21,5 Stunden pro Woche, welche der Bf. länger arbeitet als ein durchschnittlicher Arbeitnehmer mit 40-Stunden-Woche) herangezogen und zum eklatanten Nachteil gegen den Bf. herangezogen werden würde. Daraus folge, dass die Nicht-Zuerkennung des erhöhten Freibetrages gerade damit begründet würde, dass der Bf. mehr Stunden arbeitet als die Majorität jener Arbeitnehmer, denen der erhöhte Freibetrag sehr wohl zuerkannt werde. Zudem werde damit negiert, dass der Nachtzeitraum, der „nur“ 12 Stunden lang sei, zu 100% durch die Arbeitsleistung des Bf. abgedeckt sei, mehr gehe nicht. Der Bf. erbringe das Vierfache der Mindestanforderung und sogar das Eineinhalbfache des Maximums eines Arbeitnehmers mit 40-Stunden-Woche im Nachtzeitraum. Ein Mehr, um letztlich einen „überwiegenden“ Teil der Arbeitsstunden im Sinne dieser verfehlten Auslegung während der „steuerlichen Nacht“ zu erzielen, wäre demgegenüber völlig unmöglich, zumal die steuerliche Nacht „nur“ 12 Stunden hat und der Tag ebenso lang ist. Dies würde jedoch de facto zu einer Bestrafung jener Arbeitnehmer führen, die tatsächlich während der gesamten „steuerlichen Nacht“ hindurch ununterbrochen Arbeitsleistungen

erbringen würden und die übrigen Anspruchsvoraussetzungen des § 68 Abs. 6 EStG im Vergleich zu durchschnittlichen Arbeitnehmern um ein Vielfaches überschreiten.

Unter Bezugnahme auf die Normalarbeitszeit, welche im Regelfall mit 5 Arbeitstagen pro Woche zu je 8 Stunden angenommen werden könne, begrenze sich die absolut mögliche Höchstdauer an Nachtarbeitszeit auf maximal 8 Nachtstunden pro Arbeitstag. Daraus folge, dass der Grad der Anspruchsberechtigung bei einer Erfüllung in eineinhalbfacher Höhe (nämlich 12 anstelle von üblicherweise lediglich 8 Nachtstunden) jedenfalls gegeben sein müsse.

Daneben gebe es auch eine qualitative Anspruchsberechtigung. Der Bf. erfülle auch die Voraussetzungen für die Anerkennung als Nachtschwerarbeiter nach dem Art. VII Abs. 4 NSchG und übertreffe diese quantitativ, weil er nicht nur die geforderten „sechs Stunden“ in der Nacht arbeite, sondern den vollen Zeitraum von 8 Stunden erfülle. Genüge zur Zuerkennung des erhöhten Freibetrages nach § 68 Abs. 6 EStG im Normalfall bereits geleistete Nachtarbeit, so müsse diese Anspruchsberechtigung im Falle von Nachtschwerarbeit jedenfalls vorliegen.

Der Bf. sieht auch eine moralisch-ethische Anspruchsbegründung vorliegen. Er arbeite bei der Berufsfeuerwehr der Stadt Stadt unter bewusster Inkaufnahme gesundheitlicher Risiken bis hin im Extremfall zum Einsatz seines Lebens, um einen Beitrag zum Schutz von Leben und Gesundheit von Mensch und Tier und von Besitz zu leisten. Die gesellschaftliche Anerkennung dieser Bereitschaft betrachte er als gegeben und leite daraus auch die ihm berechtigt erscheinende Forderung nach staatlicher Anerkennung ab. Obgleich die maximale gesetzliche Wochenarbeitszeit in Österreich (gemäß § 4a Abs. 1 AZG Normalarbeitszeit bei Schichtarbeit) innerhalb des Durchrechnungszeitraumes im Durchschnitt 40 Stunden nicht überschreiten dürfe, habe er sich durch Unterfertigung einer opt-out-Regelung freiwillig bereiterklärt eine Wochenarbeitszeit in Höhe von 61,5 Stunden zu leisten. Dadurch übersteige seine Wochenarbeitszeit jene eines Durchschnittsdienstnehmers um über 50%. Nichts desto trotz würden ihm die dadurch geleisteten Mehrarbeitsstunden nicht auf das Pensionsantrittsalter angerechnet, sodass er nicht nach Ableistung einer bestimmten Anzahl an Gesamt-Arbeitsstunden pensionsberechtigt sei, sondern wird dieses wie bei allen anderen (die nur eine normale 40-Stunden-Woche hätten) nach dem Lebensalter festgelegt. Dass der gesundheitliche Verschleiß durch die Arbeit im Schichtdienst entsprechend höher sei, sei naheliegend und darin begründet, dass er in seinem Leben um ein Drittel mehr Arbeitszeit auf sich nehme.

Den moralisch-ethischen Aspekt sehe er nun darin begründet, dass es für ihn nicht nachvollziehbar sei, wenn er letztlich für seine freiwillige Einsatzbereitschaft und den Umstand, dass er freiwillig mehr Arbeitsstunden ableiste, als dies steuerlich geltend gemacht werden könne, noch zusätzlich steuerlich bestraft würde, indem man ihm letztlich deshalb, weil er ein Mehr an Arbeitszeit erbringe, die Zuerkennung des erhöhten Freibetrages für Nachtarbeit versage. Eine derartige Rechtsauslegung widerspräche der eindeutigen Intention des Gesetzgebers.

Mit an den Bf. direkt zugestellten Beschwerdevereinsentscheidungen vom 24. August 2015 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab. Ausgeführt wurde, dass erst in der Beschwerde der erhöhte Freibetrag beantragt wurde, nicht aber im Zuge des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung. Ein zeitliches Überwiegen der Nachtarbeitszeit wurde in Abrede gestellt.

Mit Vorlageantrag monierte der Bf. zunächst, dass die Beschwerdevereinsentscheidungen nach Ablauf der Frist an den Bf. persönlich und nicht an seinen ausgewiesenen Vertreter zugestellt worden sind und verwies darauf, dass das Finanzamt durch die für die Jahre 2007 bis 2011 beim BFG anhängigen Feststellungsverfahren Kenntnis gehabt habe, dass der erhöhte Freibetrag in Anspruch genommen werde und eine Geltendmachung im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung via FinanzOnline nicht möglich sei.

In seinem Vorlagebericht führte das Finanzamt einerseits aus, dass der Bf. den erhöhten Freibetrag erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens geltend gemacht habe und daher kein Begründungsmangel und auch keine Verletzung des Parteiengehörs vorliege. Andererseits bestehe auch kein materieller Mangel, weil bei einem 24-Stunden-Dienst die eine Hälfte der Arbeitszeit im Zeitraum zwischen 7 und 19 Uhr und die zweite Hälfte im Zeitraum zwischen 19 und 7 Uhr liege und die Normalarbeitszeit folglich zu gleichen Teilen Tages- und Nachtarbeit darstelle. Zugleich verwies das Finanzamt auf die ebenfalls vom Bf. angestrebten Verfahren auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 nach § 299 BAO. Angemerkt wurde noch, dass ein ähnlicher Fall vom UFS Wien am 19. Oktober 2005 unter RV/1063-W/04 (Anm.: abschlägig) entschieden wurde.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte den Bf. in einem Vorhalt um ergänzende Ausführungen zu den Wechseldiensten und den bezogenen Zulagen und um Vorlage von Unterlagen (zB der Dienstordnung des Magistrates Stadt, Bezugsnachweise).

Mit einer Stellungnahme vom 26. April 2017 legte der Bf. die Dienstordnungen (Stand 30.1.2010 und 1.1.2017), Gehaltsnachweise vom Jänner bis Dezember 2012-2014, eine Dienstanweisung vom 3.6.2009, die opt-out-Zustimmungserklärung vom 8.6.2009 und einen Bericht an den Stadtsenat (Beschluss vom 6. August 2010) vor. Mit Verweis auf ein Urteil des Obersten Gerichtshofes (vom 22.10.2012, 9 ObA146/11b) erläuterte er das Dienstsysteem und äußerte sich dahingehend, dass bei einer „Normalarbeitszeit“ von 40 Stunden bei einer Gegenüberstellung der vom Bf. geleisteten Nachtarbeit von über 30 Stunden tatsächlich 78,655% (an Stelle notwendiger 51%) der Maximalhöhe der Normalarbeitszeit entspreche. Eine andere Auslegung wäre eine Diskriminierung und Anlass für eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof wegen Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes. Tatsächlich würden (bei Zugrundelegung einer 40-stündigen Normalarbeitszeithöhe) bereits 21 Stunden wöchentlicher Nachtarbeit ausreichen um dem Erfüllungserfordernis gerecht zu werden.

Die Feuerwehrleute im Wechseldienst hätten bei 49 gewährten dienstfreien Tagen 133,5 Wechseldienste zu leisten. Der Bf. rechnete vor, dass selbst bei einer (rechtswidrigen) Berücksichtigung der Urlaubs- und Krankenstandstage die Erfüllung der Erfordernisse



von 21 Nachtarbeitsstunden von 40 Normalarbeitszeit-Wochenstunden gegeben wäre. Tatsächlich habe er im Jahr 2012 112 Schichtdiensttouren, im Jahr 2013 97 und im Jahr 2014 95 Schichtdiensttouren geleistet. Selbst im schwächsten Jahr 2014 entspräche dies trotzdem immer noch einer Durchschnittsleistung von über 21 Wochenstunden:

$95 \text{ Schichtdiensttouren} \times 24 \text{ Stunden} = 2.280 \text{ Jahresarbeitsstunden}$

$2.280 : 2 = 1.140 \text{ Jahresnachtstunden}$

$1.140 : (365:7) = 21,863$

Im Falle einer (rechtswidrigen) Einbeziehung der Fehlzeiten der jährlichen Urlaubstage käme er zu einer 34,4 Stunden Woche.

Durchschnittlich habe er also an 11,125 Tagen im Monat Wechseldienst geleistet, was 61,446575 Wochenarbeitsstunden bzw. 61,462 Wochenarbeitsstunden bei Einbeziehung von einem Schaltjahr entspräche.

Der Bezug setze sich aus einem Schemabezug, einer Dienstzulage als Inspektionsbrandmeister, der Zulage für Wechseldienst C Tag und für Wechseldienst C Nacht und einer Gefahrenzulage zusammen. Die im Wechseldienst zu erbringenden Mehrleistungen würden nach einem Stadtsenatsbeschluss durch die beiden Wechseldienstentschädigungen und durch die dienstfreien Tage abgegolten.

Die tägliche Arbeitszeit innerhalb einer 24-stündigen Dienstschicht im Wechseldienst setze sich lt. Personalamt aus ca. 15 Stunden Normalarbeitszeit und ca. 9 Stunden „Mehrleistungen“ zusammen. Die Grundlage für diese Berechnung ergebe sich aus der Proportional-Umrechnung der Normalarbeitszeit in Höhe von 40 Wochenarbeitsstunden in Relation-Setzung zur Realarbeitszeit in Höhe von 61,462 Wochenarbeitsstunden. Dem Erfordernis, dass eine Nachtarbeitszeitleistung zu erbringen sei, deren Höhe „mehr als die Hälfte“ der Normalarbeitszeit ausmache, sei mehr als ausreichend Genüge getan.

Die Normalarbeitszeit belaufe sich auf genau 40 Wochenarbeitsstunden und die vom Bf. erbrachten Mehrleistungen in Höhe von 21 Stunden basieren ausschließlich auf freiwilliger Basis und der Bereitschaft des Bf. über die gesetzliche Maximalarbeitszeit hinaus zu arbeiten.

Die Entschädigungshöhe des Magistrates sei für im Nachtzeitraum zwischen 22 Uhr und 6 Uhr erbrachte Arbeitsleistungen um ein Vielfaches höher und es wäre daraus die Behauptung ableitbar, dass zur Bemessung der Überstundenpauschalierung (denn letztlich handle es sich bei der erbrachten Mehrleistung um Überstunden) der kostengünstigere Tagessatz zur Anwendung gebracht wurde. Daraus ergebe sich zwangsläufig, dass die verbleibende Normalarbeitszeit überwiegend im Nachtzeitraum anzunehmen sei. Da dieser Argumentationsansatz strittiger Natur sein möge, werde er im Hinblick darauf, dass ohnehin schon durch die Gegenüberstellung der maximal notwendigen und höchstens forderbaren Wochen-Nachtarbeitszeit in Höhe von über 20 Stunden mit tatsächlich über 30 Stunden erbrachten, der Anspruchsberechtigung mehr als nur Genüge getan wurde, auf eine Vertiefung dieser Thematik verzichtet.

Für den Bf. sei es nicht vorstellbar und schlichtweg nicht nachvollziehbar, wieso er dafür bestraft werden solle, dass er freiwillig und zum Nutzen der Gesellschaft mehr arbeite als andere, denen – trotzdem sie nur höchstens 8 (statt 12) Stunden pro Nacht, oder nur 21 (statt über 30) Stunden pro Woche Nachtarbeit leisten – der erhöhte Steuerfreibetrag zuerkannt werde, dem Bf. aber trotz höherer Nachtarbeitsleistung verwehrt bleiben solle.

Zusammenfassend sei aufgezeigt, dass

- es sich bei dem Begriff der im § 68 Abs. 6 EStG 1988 angeführten Normalarbeitszeit um eine Legaldefinition handle.
- Lt. Beurteilung der Dienstsituation des Bf. durch seinen Arbeitgeber sich die Höhe seiner Normalarbeitszeit auf 40 Wochenarbeitsstunden belaufe
- Selbst wenn man sich diese Beurteilung des Dienstgebers der Höhe der Normalarbeitszeit des Beschwerdeführers in Zweifel stellen würde, käme immer noch als gesetzliche Regelung gemäß § 68 Abs. 4 EStG 1988 der Art. 6b der EU-Richtlinie RL 2003/88/EG zur Anwendung, der gemäß ein Maximum von 48 Stunden einschließlich der Überstunden nicht überschritten werden dürfe.
- Da es ausreiche, wenn Arbeitnehmer „mehr als die Hälfte“ ihrer Normalarbeitszeit an Nachtarbeit leisten, und der Tatsache, dass bei einem gegenüberstellenden Vergleich von 20 Stunden (als Hälfte des Höchstmaßes der Normalarbeitszeit des Bf.) bzw. 24 Stunden (als der Hälfte der maximal zulässigen Normalarbeitszeit plus Überstunden) und den tatsächlich regelmäßig wöchentlich geleisteten 30,731 Nachtarbeitsstunden unstrittig und in jedem Fall ein eindeutiges Überwiegen der Nachtarbeit in Relation zur Normalarbeitszeit vorliege, sei das Erfordernis zur Zuerkennung des erhöhten Steuerfreibetrages gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 mehr als nur ausreichend erfüllt.
- Jedwede andersartige Rechtsauslegung käme einer Diskriminierung des Bf. im Sinne des Art. 7 B-VG gleich und müsste vor dem VfGH zur Beschwerde gebracht werden.

Dem Finanzamt wurden die Unterlagen mit der Stellungnahme zur Kenntnis gebracht. Eine Äußerung erfolgte nicht.

In der mündlichen Verhandlung erläuterte der Bf. die in den Schriftsätzen vorgebrachten Äußerungen. Beide Parteien hielten ihre Anträge aufrecht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird festgestellt:

Der Beschwerdeführer ist Feuerwehrmann bei der Berufsfeuerwehr Stadt 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 (Angabe des Bf. und OGH Urteil vom 22.10.2012, 9ObA146/11b). 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 (w.o.).

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 (Bericht des Personalamtes an den Stadtsenat; Berechnung des Bf.). Aus den Bezugsnachweisen ist ersichtlich, dass der Bf. in den Jahren 2012 bis 2014 eine Wechseldienstentschädigung für den Tag und eine für die Nacht in jeweils gleicher Höhe erhielt, zuletzt im Jahr 2014 betrug diese mtl. jeweils 546,74 €. In den strittigen Jahren erhielt er neben dem Schemabezug eine mtl. Gefahrenzulage in Höhe von 109,41 € (2014) und eine Dienstzulage als Inspektionsbrandmeister. An Steuerfreibeträgen wurde vom Arbeitgeber in allen strittigen Veranlagungsjahren jeweils das Maximum nach § 68 Abs. 1 EStG in Höhe von 360 € und nach § 68 Abs. 2 EStG in Höhe von 86 € berücksichtigt.

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 (Bericht des Personalamtes an den Stadtsenat; Beschluss vom 6. August 2010).

Strittig ist, ob ihm die Erhöhung des Freibetrages in Höhe von 180 € monatlich nach § 68 Abs. 6 EStG 1988 für die Jahre 2012 bis 2014 zusteht.

Zunächst ist zum Vorwurf der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide infolge formeller Mängel folgendes auszuführen: Grundsätzlich tritt der dem Abgabungsverfahren innewohnende Untersuchungsgrundsatz dort in den Hintergrund, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 115 Rz 11f). Aufgrund der Tatsachen, dass der Bf. erst in der Beschwerde vom 5. Mai 2015 - aus welchen Gründen auch immer - die Höhe des im Lohnzettel ausgewiesenen Freibetrages bestritt und die Erhöhung nach § 68 Abs. 6 EStG 1988 begehrte und die angefochtenen Bescheide zudem antragsgemäß absprachen, ist kein Begründungsmangel der angefochtenen Bescheide feststellbar. Dass der Bf. für die Vorjahre 2007 bis 2011 ein Feststellungsbegehren stellte und ein Verfahren nach § 299 BAO anstrebte, bedeutet nicht, dass die Behörde verpflichtet ist, sich auch in den Folgejahren bei der Veranlagung ohne diesbezügliches Vorbringen mit den Anspruchsvoraussetzungen des § 68 Abs. 6 EStG auseinanderzusetzen. Damit muss auch der Vorwurf, die Behörde habe das Parteivorbringen nicht berücksichtigt und das Recht auf Parteigehör verletzt, ins Leere gehen.

Anzumerken bleibt, dass der für die Jahre 2007 bis 2011 gestellte Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO und der Antrag auf bescheidmäßige Zuerkennung des Freibetrages vom Finanzamt abschlägig entschieden wurden. Die dagegen

eingebrachten Beschwerden wurden vom BFG am 23. 2. 2016 zu RV/2101376/2015 abgewiesen.

Hinsichtlich der Zustellung der Beschwerdeentscheidung an den Bf. selbst, ist dadurch, dass die Entscheidung dem zustellungsbevollmächtigten Vertreter tatsächlich zugekommen ist, eine Heilung des Zustellfehlers eingetreten (§ 9 Abs. 3 ZustellG).

Zum Vorwurf der materiellen Rechtswidrigkeit der Bescheide:

§ 68 EStG 1988 in der für die Veranlagung 2012 geltenden Fassung (vor dem BGBl. I 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 Nachtarbeit 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%.“

Nach der Novelle BGBl. I 53/2013 (für die Veranlagungen ab 2013) entfiel die Passage „auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit“ im Abs. 6., die auf das Berufsbild eines typischen Nachtarbeiters (zB Bäcker, Drucker und technisches Personal bei Tageszeitungen, Personal in Nachtbars, Diskotheken, Casinos, Nachtportiere) abstellte.

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. Für den Bf. als Beamten der Stadt findet die Dienst- und Gehaltsordnung der Beamten der Stadt 1956, LGBl 30/1957, Stand 30.1.2010, Anwendung. § 17 definiert darin die Arbeitszeit folgendermaßen: „(1) Die regelmäßige Arbeitszeit ist nach den besonderen Bedürfnissen für die einzelnen Verwendungen vom Stadtsenat festzusetzen.“ Der Bf. behauptet selbst eine Normalarbeitszeit von 40 Wochenstunden und verweist auf Ausführungen des Personalamtes, wonach die über die „Normalleistung von 40 Wochenstunden hinaus erbrachten Mehrleistungen mit einem Stundensatz von .... vergütet werden.“, weshalb auch das BFG diese unstrittige Feststellung seiner Betrachtung zu Grunde legt. 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 – nach eigenen Angaben - 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 C Tag und C Nacht abgegolten werden (siehe auch UFS 7.6.2004, RV/2032-W/03 zur Wechseldienstentschädigung bei einem Wiener Berufsfeuerwehrmann).

Der Anteil der Normalarbeitszeit an einem 24-Stunden-Wechseldienst beträgt – wie dies auch der Bf. errechnete – ca. 65%, ds 15,6 Stunden. Der Anteil der Mehrleistungsarbeitszeit ist demnach 35% oder 8,4 Stunden. Dies entspricht in etwa auch den Angaben des Personalamtes, das grundsätzlich bei einem 24-Stunden-Dienst von einer Normalarbeitszeit von ca. 15 Stunden und einer Mehrdienstleistung von 9 Stunden ausging.

Für die Anwendung der Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 ist es nun aber 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, EStG<sup>14</sup>, § 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 liegt daher bei 65%. Bei einem 24-Stunden-Dienst entspricht der Anteil der Normaldienstzeit damit 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, EStG<sup>14</sup>, § 68 Rz 32).

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 fällt - wie dies der Bf. in seiner Stellungnahme vom 26. April 2017 lediglich andeutet -, ist im Hinblick darauf, dass der Schichtdienst mit dem Arbeits- und Übungsbeginn um 7:30 Uhr angesetzt ist und dieser um 18 Uhr endet, (woran sich ein Bereitschaftsdienst anschließt), nicht plausibel.

Der Bf. geht selbst davon aus, dass der real geleisteten Arbeitszeit von 30,731 Wochenstunden in der Nacht eine gleich große Anzahl an Tagesarbeitsstunden gegenübersteht. Die Anspruchsberechtigung auf den erhöhten Freibetrag sieht er allerdings deshalb als gegeben an, weil er vermeint, lediglich mehr als 20 Stunden Nachtarbeit wöchentlich leisten zu müssen, um den erhöhten Freibetrag zu erhalten und er der Normalarbeitszeit von 40 Wochenstunden seine „real“ geleistete Arbeitszeit von 61,45 Wochenstunden gegenüberstellt. Die Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 stellt aber 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.

Der Gesetzgeber bezieht das Wort „überwiegend“ eindeutig auf eine zeitliche Komponente, nämlich die Normalarbeitszeit, die in § 68 Abs. 4 EStG 1988 definiert ist. Für eine Auslegung des Bf., der das Wort „überwiegend“ in einem anderen Zusammenhang („qualitative und moralisch-ethische Anspruchsbegründung“) sehen möchte, bleibt kein Raum. 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).

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. Eine Rechtswidrigkeit der Arbeitnehmerveranlagungsbescheide liegt nicht vor.

Dem Eventualantrag auf Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde im Sinne des § 278 Abs. 1 BAO war nicht zu entsprechen, weil der Sachverhalt ausreichend geklärt ist und keine weiteren Ermittlungen von Nöten sind.

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 und wird auf die unten

stehende Belehrung verwiesen. Bei der im § 68 Abs. 6 EStG enthaltenen Regelung handelt es sich um eine Begünstigungsvorschrift. Wenn darin nicht auf die "real" geleistete Arbeitszeit Bezug genommen wird, sondern auf die Normalarbeitszeit und somit auf die Zeit abgestellt wird, für die der Grundlohn bezogen wird, wird damit erreicht, dass die Regelung jene begünstigt, die regelmäßig zu mehr als 50% in der steuerlichen Nacht arbeiten. Die Setzung einer Grenze in Form einer zeitlichen Komponente liegt im verfassungsmäßig zustehenden Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, weshalb beim Bundesfinanzgericht keine Bedenken gegen die Anwendung der Norm entstanden sind.

### **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 sind bereits einige (abschlägige) Berufungsentscheidungen des UFS ergangen (UFS 7.6.2004, RV/2032-W/03; UFS 19.10.2005, RV/1063-W/04; UFS 10.1.2007, RV/0503-W/05; UFS 27.6.2005, RV/1917-W/04) und folgt die gegenständliche Entscheidung der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 26.7.2006, 2005/14/0087), weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Auch berühren Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer Gesetzesbestimmung keine vom VwGH im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu lösende Rechtsfrage.

Graz, am 7. Juli 2017