



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag.Dr. Kurt Folk, KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung des Bw., vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, 1210 Wien, Holzmeisterg. 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 nach der am 27. April 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob dem Berufungswerber der erhöhte Freibetrag gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 zusteht.

Berufungswerber (Bw.) ist Herr A, Beamter der R.

In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 wurde die vom Bw. beantragte Änderung der steuerfreien Bezüge gem. § 68 EStG 1988 als unbegründet abgewiesen und auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 11. November 2002 (betr. die Jahre 1997 und 1998) verwiesen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führt der Bw. unter Hinweis auf den Schriftsatz vom 22. September 2003 im Wesentlichen wie folgt aus:

- Der Dienstgeber des Bw. habe den erhöhten Freibetrag gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt und daher zuviel an Lohnsteuer einbehalten.

- Der Bw. erhalte neben seinem Grundgehalt eine "Wechseldienstentschädigung" ausbezahlt. Diese "Wechseldienstentschädigung" stelle eine begünstigte Zulage im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 dar.  
Die Normaldienstzeit des Bw. liege überwiegend in der Zeit von 19 bis 7 Uhr früh, weswegen der erhöhte Freibetrag gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 zu berücksichtigen sei.
- Der Bw. verrichte seine Tätigkeit als K im Wechseldienstschema, d.h., dass die Dienstzeit ununterbrochen 24 Stunden zuzüglich einer mittels Dienstanweisung angeordneten Dienstübergabezeit im Ausmaß von ca. 5-15 Minuten pro Dienst betrage.  
Der Dienstbeginn sei jeweils zwischen 6 und 7 Uhr früh.  
Die Dienstübergabe würde regelmäßig zwischen 6.30 und 7 Uhr stattfinden.  
Weiters habe der Bw. fallweise Veranstaltungsdienste (Theaterdienste) geleistet, die regelmäßig in die Zeit von 19 bis ca. 23 Uhr gefallen seien.
- Auch im Schriftsatz der R vom 9. Juli 2003 werde ausgeführt, dass mit der Wechseldienstentschädigung auch eine pauschale Abgeltung jener Mehrarbeitszeiten erfolge, welche sich aus der Besonderheit der Dienstübergabe von einer Mannschaft zur anderen ergeben würden.  
Die faktische Dienstzeit der im 24 stündigen Wechseldienst stehenden Beamten betrüge somit regelmäßig 24 Stunden plus die 5 bis 15 minütige Zeit der Dienstübergabe.
- Die Zeit der Dienstübergabe sei keine unbezahlte "Außer-Dienst-Zeit".  
In der Dienstanweisung für den Bereitschaftsdienst der R sei festgelegt, dass der Beamte so lange Dienst zu versehen habe, bis sein Ablöser den Dienst übernommen habe.  
Die Zeit der Dienstübergabe falle somit in die Normaldienstzeit des Bw.
- Folgende Änderungen werden daher begehrt:
  - Erhöhung der steuerfreien Bezüge (KZ 215) von 4.581,75 € um 2.160 € (= 180 x 12 Mo) auf insgesamt 6.741,75 €.
  - Kürzung der steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) von 28.712,15 € um 2.160 € auf insgesamt 26.552,15 €.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 22. Oktober 2004 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Ein erhöhter Freibetrag gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 stehe nicht zu, da bei dem gegenständlichen 24 Stunden umfassenden Wechseldienst die Tages- und Nacharbeit genau im gleichen Verhältnis erbracht worden sei.
- Die Übernahmszeiten fänden keinen arbeitsrechtl. und besoldungsrechtlichen Niederschlag. Sie stellten höchstens Mehrarbeit, jedoch keine Änderung der Normalarbeitszeit dar.

Der Bw. stellte gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der Bw. die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

- Die Zeit der Dienstübergabe stelle keine Freizeit dar und werde durch die Wechseldienstzulage abgegolten.  
Der Bw. erhalte somit ein Gehalt gem. Gehaltsschema plus die Wechseldienstzulage.
- Die Ausdehnung der Arbeitszeit ergebe sich aus den Einsatz- und Systemerhaltungstätigkeiten.
- Aufgrund des Dienstplanes und der Dienst-Übergabezeiten ergebe sich ein Überwiegen der Nacharbeitszeit.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus:

- Das Finanzamt vertrete die Ansicht, dass die Dienst-Übergabezeiten nicht zur Normalarbeitszeit gehören und somit der erhöhte Freibetrag nicht zustehe.

**Der Senat hat über die Berufung nach mündlicher Verhandlung erwogen:**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

a) Der Bw. ist Beamter der R, dessen Normalarbeitszeit grundsätzlich 173 Stunden (= 40 Wochenstunden x 52 Wochen = 2.080 Stunden pro Jahr; 2.080:12 Mo = 173,33 Std.) monatlich beträgt.

Im gegenständlichen Fall liegt ein 24-Stunden-Wechseldienst zuzüglich einer mittels Dienstanweisung angeordneten Dienstübergabezeit im Ausmaß von ca. 15 Minuten pro Dienst vor, wobei die erhöhte Arbeitszeit durch Zulagen abgegolten wird.

b) Die Zeiten der Dienstübergabe sind somit mit der Wechseldienstentschädigung abgegolten.  
c) Die Dienstübergabe findet in der Regel zwischen 6 und 7 Uhr früh statt.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vom Bw. vorgelegten Schriftsätzen:

zu a) Dies ergibt sich aus § 26 Abs. 4 Dienstrechtsgesetz der Beamten der Bundeshauptstadt Wien.

zu b) Dies ist dem Schriftsatz vom 9. Juli 2003 zu entnehmen.

zu c) Dies ist dem Stundennachweis des Bw. für das Jahr 2002 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 68 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

*Schmutz-, Erschweris- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro (4.940 S) monatlich steuerfrei.*

§ 68 Abs. 6 EStG 1988 normiert:

*Als Nacharbeit gelten zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen.*

*Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gem. Abs. 1 um 50 %.*

Die steuerliche Normalarbeitszeit wird gem. § 68 Abs. 4 wie folgt u.a. definiert:

Als Normalarbeitszeit gilt jene Arbeitszeit, die auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- von Dienstordnungen der Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst- (Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
- von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,

festgesetzt wird oder die

- innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit. Als Überstunde gilt jene Arbeitszeit, die 40 Stunden in der Woche übersteigt oder durch die die Tagesarbeitszeit überschritten wird, die sich auf Grund der Verteilung einer mindestens 40stündigen wöchentlichen Normalarbeitszeit auf die einzelnen Arbeitstage ergibt.

Normalarbeitszeit ist somit jene Arbeitszeit, für die der Grundlohn samt allfälliger Zulagen und Zuschlägen gebührt. Die über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde stellt eine Überstunde dar.

Die "Normalarbeitszeit" ist von der tatsächlich geleisteten Arbeitszeit zu unterscheiden. Der die "Normalarbeitszeit" überschreitende Teil der tatsächlich geleisteten Arbeitszeit ist durch Zeitausgleich oder mittels Überstundenentgelts abzugelten; die tatsächlich geleistete Arbeitszeit wird dadurch aber nicht zur "Normalarbeitszeit".

Im gegenständlichen Fall ist der Bw. als K im 24 Stunden Wechseldienst beschäftigt. Für die über die 173 Stunden (im Monat) hinausgehenden "Minuten für Wechseldienste" erhält der Bw. eine Wechseldienstentschädigung, mit der auch die Dienstübergabezeiten abgegolten werden. Da es sich bei der genannten Entschädigung um die Abgeltung geleisteter Überstunden handelt, kann schon daraus ersehen werden, dass die Zeiten der Dienstübergabe niemals in die Normalarbeitszeit fallen, sondern Überstunden darstellen. Dies entspricht auch der Anordnung in § 26 Abs. 4 der Wiener Dienstordnung, die Normalarbeitszeit möglichst regelmäßig aufzuteilen, was wohl auch für die Aufteilung zwischen Tages- und Nacharbeitszeit gelten muss.

Darüber hinaus ist aber auch noch folgende Überlegung anzustellen:

Wie aus der o.a. gesetzlichen Definition der Nacharbeit, für die eine Erhöhung des vorgesehenen Freibetrages vorgesehen ist, zu entnehmen ist, müssen mindestens drei

zusammenhängende Stunden, die in den Zeitraum zwischen 19 Uhr und 7 Uhr fallen, gegeben sein.

Erfolgt demnach der Dienstantritt z.B. um 6 Uhr 30, so zählen die 30 Minuten zwischen 6 Uhr 30 und 7 Uhr, nicht zur Nacharbeitszeit gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988, da bis 7 Uhr nicht mindestens 3 zusammenhängende Stunden vorliegen.

Dienstzeit insgesamt:	6 Uhr 30 bis 6 Uhr 45	= 24 $\frac{1}{4}$
	steuerl. Nacht: 6 Uhr 30 bis 7 Uhr = $\frac{1}{2}$ Std.	steuerl. Tag: 7 – 19 Uhr = 12 Std.
	steuerl. Nacht: 19 bis 6 Uhr 45 = 11 $\frac{3}{4}$ Std.	
Summe:	steuerl. Nacht für erhöhten Freibetrag (= nur Zeiten mit mind. drei zusammenhängenden Stunden): 11 $\frac{3}{4}$ Std.	steuerl. Tag: 12 Std.

Bei der Berechnung des für die Gewährung des erhöhten Freibetrages gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 maßgeblichen Nacharbeitszeitanteiles reicht nicht die bloße Addition von Nacharbeitszeiten, die auch weniger als drei zusammenhängende Stunden betragen können, es dürfen vielmehr nur jene Nacharbeitszeiten berücksichtigt werden, die mindestens drei zusammenhängende Stunden aufweisen.

Bei einer derartigen Betrachtung ergibt sich ein Überwiegen der Tagesdienstzeit gegenüber der Nachdienstzeit, was ebenfalls der Gewährung eines erhöhten Freibetrages gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 entgegensteht.

Soweit der Bw. die Berücksichtigung von Zeiten der Überwachung von Theaterveranstaltungen einfordert, ist dem entgegenzuhalten, dass diese Dienste nicht in der Wechseldienstzeit erfolgen und gesondert abgegolten werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Juni 2005