

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf.,  
Adr., vertreten durch Klein, Wuntschek & Partner GmbH, Neubaug 24, 8020 Graz,  
gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Jänner 2013 betreffend  
1.) Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011  
(Arbeitnehmerveranlagungen) gemäß § 299 BAO und 2.) Antrag auf Erlassung eines  
Bescheides auf Zuerkennung des erhöhten Freibetrages gemäß § 68 Abs 6 EStG 1988 zu  
Recht erkannt:

ad 1.) und 2.)

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-  
Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein Angestellter der Grazer Berufsfeuerwehr, stellte am  
23. Mai 2012 eine Anfrage an das Finanzamt, inwiefern er einen erhöhten Freibetrag  
für Nachtarbeit, der ihm seiner Meinung nach zustünde, für bereits vergangene  
Veranlagungsjahre (2007 bis 2011) geltend machen könne. Das Finanzamt erteilte am 20.  
August 2012 die Auskunft, dass die Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund  
der Beschaffenheit der Arbeit überwiegend (mehr als 50% bzw. mehr als die Hälfte) in der  
Zeit nach 19 bis 7 Uhr liegen müsse und in seinem Fall von 24 Stunden nur 50% (genau  
die Hälfte) in der Zeit von 19 bis 7 Uhr liege, weshalb die Voraussetzungen nicht vorlägen.  
Daraufhin stellte der Bf. einerseits am 30. August 2012 einen Antrag auf Aufhebung  
der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 (Arbeitnehmerveranlagungen) nach  
§ 299 BAO und andererseits am 3. September 2012 einen Antrag auf Erlassung eines  
Bescheides bzgl. Zuerkennung des erhöhten Freibetrages für Nachtarbeit gemäß § 68  
Abs. 6 EStG 1988. Sein Arbeitgeber habe es verabsäumt, die mtl. Gehaltsauszahlungen  
korrekt zu handhaben. Er stehe im 24-stündigen Wechseldienst bei der Berufsfeuerwehr  
und erfülle die drei Kriterien bzgl. geleisteter Nachtarbeit des § 68 Abs. 6 EStG 1988:

1.) Die Arbeitszeiten müssen aufgrund betrieblicher Erfordernisse erbracht werden.

Da die Aufrechterhaltung des abwehrenden Brandschutzes auch während der Nacht erforderlich sei, gehe er davon aus, dass dieses Kriterium nicht in Frage gestellt werde.

2.) Die Arbeitszeiten müssen zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden.

Die Arbeitszeit im 24-stündigen Wechseldienst gehe von 7:30 Uhr bis 7:30 Uhr des Folgetages. Somit erfülle er die Forderung des § 68 Abs. 6 EStG und auch die wesentlich strengere Forderung der EU-Richtlinie 2003/88/EG (Nachtzeit zwischen 24 Uhr und 5 Uhr).

3.) Die Arbeitszeiten müssen in der einzelnen Nacht ununterbrochen zumindest drei Stunden dauern.

Seine Arbeitszeit dauere aufgrund des Schichtdienstes ununterbrochen 12 Stunden, womit ein Vierfaches der Forderung erfüllt werde.

Weiters führte er aus:

"Bezüglich einer aus dem Zusammenhang der Ratio des Gesetzes gerissenen möglichen Auslegung des Gesetzestextes (§ 68/6 EStG: "Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit der Arbeit **überwiegend** in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt") möchte ich vorbeugend und in Vorbereitung einer möglicherweise notwendigen Berufung nachfolgend 4 Punkte zur Relativierung anführen, da ich mir bewusst bin, dass meine Normalarbeitszeit nicht überwiegend (mehr als 50% bzw. mehr als die Hälfte), sondern nur genau 50% in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt. Dies hat seine besondere Ursache in meiner Wochenarbeitszeit in Höhe von 61,5 Stunden und ich sehe nicht ein, warum ich dafür bestraft werden sollte, weil ich um ein Drittel mehr arbeite als jemand mit einer normalen 40-Stunden-Arbeitswoche."

Eine solche Auslegung des Gesetzeswortlautes würde eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes darstellen. Er arbeite 100% der Nachtarbeitszeit, mehr gehe nicht. Er erfülle das Vierfache der Mindestanforderung (von drei Stunden) und leiste ein Drittel mehr Nachtarbeit als jemand mit einer 40-Stundenwoche maximal leisten könne. Eine Änderung seiner Arbeitszeit um 1 Sekunde würde genügen, um den Anspruch zuerkannt zu erhalten.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 16. Jänner 2013 beide Anträge 1.) auf Aufhebung der Arbeitnehmerveranlagungen 2007 bis 2011 und 2.) auf Zuerkennung des erhöhten Freibetrages für Nachtarbeit gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 mit folgender Begründung ab:

"Das Finanzamt hat hinsichtlich der Veranlagungen der Jahre 2007 bis 2011 die Lohnzettel zu berücksichtigen, die seitens des Arbeitgebers übermittelt werden und nach Auffassung des Finanzamtes Graz-Stadt inhaltlich zutreffend sind. Ihrem Antrag auf Aufhebung der Arbeitnehmerveranlagungen 2007 bis 2011 kann - soweit eine Änderung oder Aufhebung aus verfahrensrechtlichen Gründen überhaupt möglich ist - somit nicht entsprochen werden.

Auch ist eine gesonderte Erlassung eines Bescheides über die 'Zuerkennung des erhöhten Freibetrages für Nachtarbeit gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988' gesetzlich nicht vorgesehen."

Gegen diese Entscheidung wurde Berufung erhoben und die formelle und materielle Rechtswidrigkeit des Bescheides bemängelt.

Gemäß dem Grundsatz der Officialmaxime, sowie der Pflicht zur Ergründung der materiellen Wahrheit habe es die Behörde unterlassen, eigene Ermittlungen anzustellen oder zumindest die ihr dargebotenen Beweise in ihre Entscheidungsfindung aufzunehmen. Durch diese Vorgangsweise und die Beschränkung auf den eigenen Rechtsstandpunkt ohne jedwede Berücksichtigung des Parteivorbringens sei jedenfalls auch der Grundsatz des Parteiengehörs und das Recht auf rechtliches Gehör verletzt worden.

Gemäß § 37 AVG habe die Behörde den Parteien Gelegenheit zu geben, alles vorzubringen, was ihren Rechtsstandpunkt stützt und habe sich die Behörde mit diesem Parteivorbringen auseinanderzusetzen. Dies sei nicht geschehen und sei eine entsprechende Auseinandersetzung mit dem Parteivorbringen dem Bescheid nicht zu entnehmen. Es liege ein eklatanter Begründungsmangel vor.

Zur materiellen Rechtswidrigkeit des Bescheides wurde ausgeführt, dass die Bescheide der Jahre 2007 bis 2011 auf inkorrekten Lohnzetteln des Dienstgebers beruhen.

Hinsichtlich der Voraussetzungen für den Ansatz eines Steuerfreibetrages nach § 68 Abs. 6 EStG 1988 wurde Folgendes ausgeführt:

"Der Bf. versieht seinen Dienst bei der Berufsfeuerwehr der Stadt Graz in Form eines 24-stündigen Wechseldienstes, dies jeweils von 7:30 Uhr bis 7:30 Uhr des darauffolgenden Tages. Fasst man nunmehr die Voraussetzungen gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 sowie der Richtlinie 2003/88/EG vom 4.11.2003 zusammen, so reduzieren sich die Voraussetzungen - wie bereits dem Antrag zu entnehmen - auf nachstehende drei Kriterien:

- zusammenhängende Arbeitszeit von mind. 3 Stunden
- Erbringung der Arbeitszeit zwischen 19 Uhr und 7 Uhr
- betriebliches Erfordernis

Da der Bf. einen 24-stündigen Wechseldienst versieht, ergibt sich bereits hieraus zwangsläufig, dass er über den vollen Zeitraum von zwölf Stunden zwischen 19 Uhr und 7 Uhr Arbeitsleistungen erbringt. Es ist daher sowohl dem Erfordernis der Erbringung von mehr als drei zusammenhängenden Stunden, wie auch der Arbeitsleistungserbringung im Zeitraum von 19 Uhr bis 7 Uhr genüge getan. Die betriebliche Veranlassung ergibt sich dabei bereits durch die für den Bf. verbindliche Dienstplanerstellung seitens der Berufsfeuerwehr Graz resultierend aus der Notwendigkeit der Brandbekämpfung und Einsatzbereitschaft in den Nachstunden, sodass auch das betriebliche Erfordernis als evident anzusehen ist.

Keinesfalls ist dabei das 'Überwiegen' im Sinne einer Leistungserbringung von mehr als der Hälfte der Arbeitszeit (50 + 1) innerhalb der Zeiten der 'steuerlichen Nacht'

auszudeuten bzw. auf dieses zu reduzieren. Naturgemäß wird bei einer 24-stündigen Leistungserbringung und einem Zeitraum zwischen 19 Uhr und 7 Uhr von zwölf Stunden genau die Hälfte der Arbeitszeit je innerhalb bzw. außerhalb der 'steuerlichen Nachtarbeit' erbracht. Das Überwiegen darf bei rechtsrichtiger Betrachtung keinesfalls auf die reine quantitative Leistungserbringung reduziert werden. Vielmehr ist auch auf das 'qualitative Überwiegen' der Leistungserbringung zwischen 19 und 7 Uhr Bedacht zu nehmen. Insbesondere sind unter (analoger) Berücksichtigung des AZG, sowie der darauf entfallenden 'Entlohnung' jene Stunden, welche der Bf. in der 'steuerlichen' Nacht erbringt, jedenfalls schwerer zu gewichten, sodass es zu einer qualitativ stärkeren Gewichtung der 'Nachtarbeit' gemäß § 68 Abs. 6 EStG gegenüber der Leistungserbringung in den Tagstunden kommt.

Demgegenüber ist die bloße Reduktion auf die rein quantitative Leistungserbringung jedenfalls gleichheitswidrig und grob benachteiligend, zumal hierfür keine den Grundsätzen der Verfassung entsprechende Rechtfertigung gegeben ist.

Erschwerend kommt hinzu, dass der Bf. aufgrund der Eigenart der Leistungserbringung bei der Berufsfeuerwehr in Form eines 24-stündigen Wechseldienstes die für einen Dienstnehmer maximal zu bewerkstellende Leistung innerhalb der zeitlichen Grenzen der 'steuerlichen Nacht' gem. § 68 Abs. 6 leg. cit. leistet. Insofern erbringt der Bf. die '100%-ig' denkbar mögliche Nachtarbeitsleistung zwischen 19 Uhr und 7 Uhr früh. Hieraus ergibt sich schon nach rein quantitativen Maßstäben, dass der Bf. die durch einen für 40 Wochenstunden beschäftigten Dienstnehmer denkbar mögliche Nachtarbeitserbringung um ein Vielfaches überbietet. Bei zusätzlicher qualitativer Betrachtung, wie dies auch bei der dem EStG zugrunde liegenden Entlohnung stattfindet, kommt es daher zwangsläufig zu einer Schwergewichtsbildung bei der Nachtarbeit, die auch im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG gewürdigt werden muss.

Da die Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG durch den Dienstgeber des Bf. bei der Erstellung der Lohnzettel in den Jahren 2007 bis 2011 keine Berücksichtigung gefunden hat und aufgrund einer falschen Rechtsauslegung lediglich der Steuerfreibetrag gem. § 68 Abs. 1 in Höhe von 360 € in Abzug gebracht wurde, sind eben diese Lohnzettel nicht korrekt und wurde vom Bf. im Rahmen seines Antrages ausdrücklich hierauf hingewiesen. Somit ist die erkennende Behörde bei ihrer Entscheidungsfindung jedoch von unrichtigen Daten ausgegangen und ist daher auch die Arbeitnehmerveranlagung in diesem Zeitraum insoweit unrichtig.

Da die Behörde durch den Antrag des Bf. von diesen Mängeln Kenntnis erlangt hat, hätte diese gem. § 299 BAO ihren eigenen diesbezüglichen Bescheid aufheben und den erhöhten Freibetrag gem. § 68 Abs. 6 EStG bei der neuerlichen Bescheiderlassung berücksichtigen müssen. Alternativ hätte die Abgabenbehörde, da es sich lediglich um eine 50%-ige Differenz auf den Steuerfreibetrag handelt und hierüber folglich bislang noch keine Entscheidung ergangen ist, hierüber einen gesonderten ergänzenden Bescheid erlassen müssen, da andernfalls über diese Ansprüche des Bf. noch nicht abgesprochen wurde. Es ist daher unrichtig, dass eine gesonderte Bescheiderlassung im

Sinne des Antrages vom 3. 9. 2012 nicht möglich sei. Jedwede andere Rechtsauslegung, insbesondere die Versagung des erhöhten Freibetrages gem. § 68 Abs. 6 EStG sind jedenfalls gleichheitswidrig und führen zu einer groben rechtswidrigen Benachteiligung des Bf.

Beweis: Die der Abgabenbehörde erster Instanz vorliegenden Lohnzettel für die Jahre 2007 bis 2011, Einvernahme des Bf."

Gestellt wurden folgende Berufungsanträge:

"Der Unabhängige Finanzsenat für Steiermark möge in Stattgebung der Berufung des Bf.

1.) den bekämpften Bescheid dahingehend abändern, dass die Arbeitnehmersveranlagung des Bf. für die Kalenderjahre 2007 bis 2011 aufgehoben und hierüber unter Berücksichtigung des erhöhten Freibetrags gem. § 68 Abs. 6 EStG 1988 neu abgesprochen wird;

in eventu

2.) den Bescheid über die Aufhebung der Arbeitnehmersveranlagung für die Kalenderjahre 2007 bis 2011 nicht beheben, hingegen über die Gewährung des erhöhten Freibetrages in Form einer 50%-igen Differenz des Freibetrags von 360 € gem. § 68 Abs. 1 gesondert bescheidmäßig ab- und dem Bf. in Form eines auf den gegenständlichen Zeitraum entfallenden Differenzbetrages zusprechen;

in eventu

3.) den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Jänner 2013 zur Gänze beheben und diesen zur Durchführung eines ergänzenden Ermittlungsverfahrens und neuerlichen Beschlussfassung an die erkennende Behörde erster Instanz zurückverweisen."

Mit gesonderten Beschwerdeentscheidungen, jeweils vom 18. Juni 2014, wurden die Berufungen gegen den einheitlichen Abweisungsbescheid vom 16. Jänner 2013 als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich der Berufung bzgl. der beantragten Erlassung eines gesonderten Bescheides für die Zuerkennung des erhöhten Freibetrages für Nachtarbeit erging die Begründung, dass bei einer Zuerkennung eine Bescheidaufhebung nach den Bestimmungen der BAO (§ 299 BAO) zu erfolgen hätte und kein gesonderter ergänzender Bescheid zu erlassen sei.

Hinsichtlich der Berufung bzgl. der Ablehnung einer Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 wurde als Begründung im Wesentlichen ausgeführt, dass (unter Zitierung der erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage 621 der Beilagen XVII. GP) auf das zeitliche Überwiegen der Normalarbeitszeit in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr abzustellen und dies im vorliegenden Fall nicht gegeben sei. Zum Vorwurf der formellen Rechtswidrigkeit wurde darauf verwiesen, dass in der BAO sich das Parteiengehör nicht auf die rechtliche Würdigung,

sondern auf sachverhaltsbezogene Umstände beziehe und eine Verletzung des Parteiengenhörs nicht vorliege.

Gegen diese Entscheidungen wurde der Vorlageantrag eingebracht.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Strittig ist, ob 1.) eine Aufhebung der bereits rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 nach § 299 BAO zu erfolgen hat und ob 2.) die Erlassung eines Feststellungsbescheides hinsichtlich des Freibetrages nach § 68 Abs. 6 EStG 1988 zulässig ist.

#### **ad 1.) Aufhebung nach § 299 BAO**

§ 299 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt."

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt § 299 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit er Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Nach § 302 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig. Darüber hinaus sind Aufhebungen nach § 299 BAO gemäß § 302 Abs. 2 lit. b BAO zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht wurde.

Die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 wurden am 31. Oktober 2011, der Einkommensteuerbescheid 2011 wurde am 21. Februar 2012 erlassen und wurden rechtskräftig. Der Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO wurde am 30. August 2012, damit noch innerhalb der Jahresfrist, rechtzeitig gestellt.

Bei einer Aufhebung nach § 299 BAO handelt es sich um einen verfahrensrechtlichen Bescheid. Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. VwGH 5.8.1993, 91/14/0127; VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059). Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 299 Rz 10). Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus. Bei der Klärung der Frage, was

rechtswidrig ist, spielen die Erkenntnisse der Höchstgerichte, wie auch die Judikatur des UFS oder BFG eine wesentliche Rolle.

Der Aufhebungsantrag soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit des Bescheides der Antragsteller für gewiss hält. Dies bedeutet, dass der Antragsteller aus eigenem Antrieb konkret darzulegen hat, in welchem Punkt sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung begehrt wird, als nicht richtig erweist. Nach den Angaben des Bf. ist er bei der Berufsfeuerwehr Graz im 24-stündigen Wechseldienst im Einsatz. Seine Arbeitszeit dauert von 7:30 Uhr bis 7:30 Uhr des folgenden Tages. Er gibt an, dass es ihm bewusst sei, dass seine Normalarbeitszeit nicht überwiegend (mehr als 50% bzw. mehr als die Hälfte) sondern nur genau 50% in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liege. Er meint allerdings, dass nicht auf die quantitative Leistungserbringung abzustellen sei, sondern auch auf das "qualitative" Überwiegen der Leistungserbringung zwischen 19 Uhr und 7 Uhr Bedacht zu nehmen sei und eine Reduktion auf die rein quantitative Leistungserbringung zu gleichheitswidrigen und grob benachteiligenden Ergebnissen führe.

§ 68 EStG 1988 in der Fassung vor dem BGBl. I 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 Normalarbeitszeit gilt jene Arbeitszeit, die auf Grund

1. gesetzlicher Vorschriften,
  2. von Dienstordnungen der Gebietskörperschaften,
- ... festgesetzt wird ...

(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%."

§ 68 Abs. 6 normiert den Begriff Nachtarbeit als Legaldefinition, weshalb andere Definitionen (zB in kollektivvertraglichen Regelungen, im AZG) für die Besteuerung keine Bedeutung haben.

Zur Auslegung der Gesetze ist auf die Auslegungsregeln des ABGB (§ 6 f) Bedacht zu nehmen. Demnach ist ein kundgemachtes Gesetz grundsätzlich aus sich selbst auszulegen (VwGH 24.2.1977, 0585/76). Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend (VwGH 22.1.1993, 91/17/0151;

VwGH 20.11.1997, 95/15/0012). Die Gesetzesauslegung hat mit der Erforschung des Wortsinnes der Norm zu beginnen und innerhalb des durch den äußerst möglichen Wortsinn abgesteckten Rahmens nach der Bedeutung eines Ausdruckes im allgemeinen Sprachgebrauch oder dem des Gesetzgebers und in seinem Zusammenhang innerhalb der getroffenen Regelung zu fragen (VwGH 29.9.1981, SZ 54/135). 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. Im gegenständlichen Fall bezieht der Gesetzgeber das Wort "überwiegend" eindeutig auf eine **zeitliche Komponente**, die Normalarbeitszeit, die in § 68 Abs. 4 EStG 1988 definiert ist. Damit lässt der Wortlaut des Gesetzes 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). Für eine Auslegung des Bf., der das Wort "überwiegend" in einem anderen Zusammenhang ("qualitatives" Überwiegen der Leistungserbringung in der Nacht) sehen möchte, ist daher kein Raum. Auch aus einem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zum Fall eines Wiener Mitgliedes des Berufsfeuerwehr (VwGH 26.7.2006, 2005/14/0087) ist zu entnehmen, dass auf das zeitliche Überwiegen abzustellen ist.

Wenn der Bf. in seiner Argumentation auf eine "verfassungskonforme" Auslegung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 abzielt, so ist ihm entgegenzuhalten, dass dies nur dann eine Rolle spielen kann, wenn die untergeordnete Norm einen entsprechenden Auslegungsspielraum bietet. Dies liegt gegenständlich nicht vor 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 24-Stunden-Dienst liegt es in der Natur der Sache, dass die eine Hälfte der 12 Stunden in den Zeitraum 7 Uhr bis 19 Uhr und die andere Hälfte der 12 Stunden in den Zeitraum 19 bis 7 Uhr entfällt und es daher kein Überwiegen der Nachtarbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 gibt. Ein zeitliches Überwiegen behauptet der Bf. auch gar nicht. Er sieht den Aufhebungsgrund ausschließlich in einer fehlerhaften Gesetzesauslegung des Dienstgebers bzw. des Finanzamtes gelegen.

Eine Antragstellung nach § 299 BAO kann nur dann zum Erfolg führen, wenn die Rechtswidrigkeit des in Streit gezogenen Bescheides gewiss und die Aufhebung im Rahmen einer Ermessensentscheidung geboten ist. Mit seinem Vorbringen ist es dem Bf. nicht gelungen, eine Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide durch eine auslegungsbedingte fehlerhafte Anwendung der Bestimmung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 aufzuzeigen, weshalb über die Beschwerde abschlägig zu entscheiden war.

Zum Vorwurf der formellen Rechtswidrigkeit des abweisenden erstinstanzlichen Bescheides ist Folgendes auszuführen: Der dem Abgabenverfahren innewohnende Untersuchungsgrundsatz tritt dort in den Hintergrund, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird oder auch bei Begünstigungsbestimmungen - wie dies bei § 68 EStG 1988 vorliegt (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 115 Rz 11f). Grundsätzlich wird die Ermittlungspflicht



auch dort ihre Grenze finden, wo ein vom Abgabepflichtigen behaupteter Sachverhalt nicht in Streit gezogen ist und für die Abgabenbehörde auch keine konkrete Veranlassung besteht, Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung zu hegen.

Allerdings weist der angefochtene Bescheid einen Begründungsmangel auf. Begründungsmängel des erstinstanzlichen Bescheides können im Berufungsverfahren saniert werden; daher kann die Begründung der Beschwerdeentscheidung den Begründungsmangel sanieren (siehe Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 93 Rz 16).

Das Parteiengehör dient der Erfüllung der Pflicht und des Rechts der Partei, bei der Feststellung des Sachverhaltes mitzuwirken und besteht darin, dass dem Abgabepflichtigen Gelegenheit gegeben wird, das Ergebnis der Beweisaufnahme zur Kenntnis und dazu Stellung zu nehmen, sowie sich zur behördlichen Sachverhaltsannahme zu äußern. Es bezieht sich nicht auf die Rechtsansicht und ist nur zu Tatfragen und nicht auch zu Rechtsfragen zu gewähren (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 115 Rz 16). Im gegenständlichen Fall ging das Finanzamt vom vorgelegten Sachverhalt aus, Tatfragen waren nicht strittig und es kam zu keinen Sachverhaltsfeststellungen, die über die im Antrag enthaltenen hinausgingen. Eine Verletzung des Parteiengehörs liegt nicht vor, weil es sich nach ständiger Rechtsprechung nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten erstreckt.

## **ad 2.) Feststellungsbescheid**

Gemäß § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein im öffentlichen Interesse (oder im rechtlichen Interesse der Partei) gegründeter Anlass zur Erlassung eines Feststellungsbescheides dann nicht vor, wenn die für die Feststellung maßgebende Rechtsfrage im Rahmen eines anderen gesetzlich vorgezeichneten Verwaltungsverfahrens zu entscheiden ist. Somit ist kein Feststellungsbescheid zu erlassen, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich ist; ist die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich, so ist die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides infolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheiden überhaupt zu verneinen. Die Verwaltungsbehörden können weder über die Anwendbarkeit eines Gesetzes oder gesetzlicher Bestimmungen und ihrer Auslegung noch über das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Anspruchsvoraussetzungen im Spruch eines (feststellenden) Bescheides entscheiden; derartige Feststellungen sind vielmehr nur im Begründungsteil der einschlägigen Entscheidungen vorzunehmen (vgl.

VwGH 13.9.2004, 2000/17/0245 und die dort zitierte Vorjudikatur; VwGH 13.3.1990, 89/07/0157; UFS 11.2.2010, RV/0396-S/08; BFG 10.2.2015, RV/2100502/2013).

Die vom Bf. begehrte bescheidmäßige Feststellung einer Berücksichtigung des erhöhten Freibetrages nach § 68 Abs. 6 EStG 1988 ist dem Einkommensteuerverfahren vorbehalten und ein diesbzgl. Antrag ist daher vom Finanzamt als unzulässig zurückzuweisen.

Wenn die Behörde den Antrag abgewiesen hat, ist dies im Hinblick auf die Begründung, dass die gesonderte Erlassung eines Bescheides gesetzlich nicht vorgesehen ist, als unschädliches Vergreifen im Ausdruck anzusehen und war davon auszugehen, dass keine meritorische Entscheidung getroffen wurde (vgl. VwGH 24.2.2011, 2009/21/0006; VwGH 11.7.2014, 2012/17/0176).

### **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 beider Rechtsfragen liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, weshalb eine Revision als nicht zulässig erklärt wurde.

Graz, am 23. Februar 2016