jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1999/11/25 97/15/0206

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.11.1999

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §119 Abs1;
EStG 1972 §68 Abs3;
EStG 1988 §68 Abs1;
EStG 1988 §68 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des KH als Rechtsnachfolger der T GmbH in G, vertreten durch Dr. Werner Achtschin, Rechtsanwalt in Graz, Herrengasse 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 24. Oktober 1997, Zl. B-H1-9/96, betreffend die Nachforderung von Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Rechtsnachfolger einer WirtschaftstreuhandgmbH (im folgenden: WT-GmbH), deren Geschäftsführer er bis 31. Dezember 1991 war. Nach einer im Jahr 1994 bei der WT-GmbH durchgeführten Lohnsteuerprüfung kam es für den Zeitraum 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1991 zu einer Nachforderung an Lohnsteuer in Höhe von S 74.894,-- betreffend die Überstundenzuschläge des Beschwerdeführers. Der Bescheid über die Lohnsteuernachforderung vom 20. April 1994 wurde damit begründet, dass im Prüfungszeitraum Überstunden pauschal ausbezahlt worden seien. An Überstundenzuschlägen seien fünf Stunden zu 50 % und 20 Stunden zu 100 % steuerfrei belassen worden. Die 100 %-Überstundenzuschläge hätten Überstunden betroffen, die an Sonn- oder Feiertagen geleistet worden seien. Für die Gewährung der Steuerfreiheit von Sonn- und Feiertagszuschlägen sei eine genaue Aufzeichnung der zeitlichen Lagerung erforderlich, wobei auch ein beruflicher Grund erkennbar sein müsse.

Die bloße Bemerkung im Terminkalender mit Bleistift "10.00-12.00" deute nicht unbedingt eindeutig auf die Ableistung von Überstunden hin. Auch sei die Aufzeichnung der Normalarbeitszeit erforderlich. Dafür seien Eintragungen auf der Innenseite des Terminkalenders nicht ausreichend.

In der Berufung vom 10. Mai 1994 ging der Beschwerdeführer von einer pauschalen Bezahlung der Überstunden aus. Diese Überstundenpauschalen basierten auf dem Geschäftsführerdienstvertrag vom 1. April 1981, der folgende Passagen enthalte:

" ..... die einzuhaltende Arbeitszeit beträgt mindestens

40 Stunden pro Woche, doch sind Überstunden im betrieblich

erforderlichen Maße zu leisten .....'

'..... die Ansprüche auf besondere Vergütung für Mehr-, Sonn-

und Feiertagstätigkeit sind im Entgelt bereits enthalten und es

bleibt dem Geschäftsführer unbenommen, in Ansehung der

einschlägigen steuerlichen Bestimmungen im Rahmen dieses Entgeltes,

dieses in einen Grundbetrag für Minimalarbeitszeit und in

Überstundenentgelte samt Zuschlägen für nachweislich geleistete

Überstunden aufzuteilen. .....'

'..... die betrieblich notwendigen Überstunden sind bereits

mit dem in diesem Punkt genannten Entgelt abgegolten, wenn sie

monatlich nicht mehr als 80 Stunden betragen. Die Entlohnung

darüber hinaus gehender Überstunden obliegt der Beschlussfassung

durch Generalversammlung .....'

Durch Umlaufbeschluss aus 1983 wurden unter anderem folgende

Punkte ergänzt:

'..... 12.) Es wird die bisher als mündlich abgeschlossene

Betriebsvereinbarung hiemit schriftlich bestätigt, wonach die

Normalarbeitszeit gemäß Kollektivvertrag wöchentlich 40 Stunden

beträgt .....'

' ..... 13.) Der Punkt IV des Dienstvertrages mit dem

Geschäftsführer (Beschwerdeführer) wird in Anlehnung an Punkt 12

des gegenständlichen Umlaufbeschlusses dahin gehend ergänzt bzw.

klargestellt, dass es sich bei der dort genannten

Minimalarbeitszeit um die in der Betriebsvereinbarung bzw. dem

Kollektivvertrag festgesetzten 40 Stunden handelt .....'

' ..... 18.) In Ergänzung zu Punkt 12 des gegenständlichen

Umlaufbeschlusses wird hiemit bestätigt, dass sich die wöchentlichen 40 Stunden Normalarbeitszeit wie folgt aufteilen:

Montag bis Donnerstag von 8 Uhr bis 13 Uhr und 14 Uhr bis 18 Uhr, Freitag von 8 bis 12 Uhr .....'

Durch Umlaufbeschluss aus 1989 wurde unter anderem konkretisiert:

' ..... die Überstundenleistungen bleiben aufrecht, sie werden aber nach den neuen Lohnsteuerbestimmungen abgerechnet (fünf Überstunden normal, zwanzig Überstunden Sonn- und Feiertage). Dies stellt eine Abänderung des Dienstvertrages von (Beschwerdeführer) dar ....."

Entsprechend den "Neuerungen des Einkommensteuergesetzes 1988" - so die weitere Begründung in der Berufung - seien im Prüfungszeitraum pro Monat fünf Überstunden mit einem 50 %igen Zuschlag steuerfrei belassen worden, "während für Überstunden an Sonn- und Feiertagen 100 %ige Überstundenzuschläge steuerfrei behandelt wurden, was jeweils 20 Überstunden entsprach". Als Nachweis der geleisteten Überstunden seien Jahreskalenderbücher vorgelegt worden, in denen alle Überstunden (normale Überstunden wie auch Sonn- und Feiertagsüberstunden) mit ihrer zeitlichen Lagerung pro Tag aufgezeichnet worden seien. Für die Sonn- und Feiertage seien die jeweiligen Überstunden "zeitlich gelagert aufgezeichnet" und als Summe pro Tag zusammengefasst worden. Monatszusammenstellungen zu Beginn des Jahreskalenderbuches sowie die Aufstellung der Normalarbeitszeit ergänzten die Aufzeichnungen (Kopien entsprechender Seiten des Kalenderjahresbuches lägen der Berufung bei). Es sei unverständlich, warum nunmehr behauptet werde, die bloße Bemerkung im Terminkalender mit Bleistift "10-12 Uhr" sei nicht ausreichend. Die genaue Aufzeichnung der zeitlichen Lagerung der Überstunden liege eindeutig vor (für die normalen Überstunden sei auch die Begünstigung anerkannt worden). Die Forderung nach einem beruflichen Grund der Überstunden an Sonn- und Feiertagen könne weder der Rechtsprechung noch dem Gesetz entnommen werden. Sie würde auch dem Sinn jeder Überstunde widersprechen, "welche ja ausschließlich aus beruflichen oder betrieblichen Gründen geleistet wird". Damit erübrige sich die eventuelle Frage nach dem Nachweis der betrieblichen Erfordernisse. Nur zur Erläuterung der geleisteten Sonn- und Feiertagsüberstunden sei aber auszuführen, dass sich die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft in der Normalarbeitszeit aus der Klientenbetreuung, der laufenden steuerlichen Arbeit und den innerbetrieblichen organisatorischen Arbeiten zusammensetze. Übrige Bereiche, wie Studium der Fachliteratur, Akten- und Rechtsstudien für außergewöhnliche Fälle (Rechtsmittel, Firmengründungen, Finanzierungsprobleme und dgl.) müssten außerhalb der Normalarbeitszeit erledigt werden. Die Normalarbeitszeit des Beschwerdeführers sei im Dienstvertrag bzw. seinen Ergänzungen und Umlaufbeschlüssen eindeutig fixiert. Er unterliege in der Ableistung der täglichen Normalarbeitszeit u.a. der Kontrolle der Generalversammlung und des zweiten Geschäftsführers. Durch die im Beschwerdefall vorliegende Aufzeichnung der Überstunden mit Zeitpunkt von Beginn und Ende in Verbindung mit der vertraglich fixierten Normalarbeitszeit (40 Stunden) bzw. der zeitlichen Lagerung sei "dem Gesetz mehr als Genüge getan".

In einer Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Dabei vertrat das Finanzamt u.a. den Standpunkt, dass Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bzw. damit zusammenhängende Überstunden aus Überstundenpauschalen grundsätzlich nicht herausgeschält werden könnten. Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten müsse in jedem Fall ebenso konkret nachgewiesen werden wie das betriebliche Erfordernis. Ein für die Begünstigung des § 68 EStG ausreichendes Überstundenpauschale erfordere eine Vereinbarung über die Anzahl der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen und zu leistenden Überstunden. Durch Aufzeichnungen über geleistete Überstunden werde diese Vereinbarung nicht ersetzt, weil mangels Festlegung einer Gesamtstundenleistung die Überprüfung nicht möglich sei, wann durch die Gewährung eines Zuschlages der Grundlohn eine Kürzung erfahre und damit ein abzulehnendes Herausschälen eines Zuschlages aus dem Grundlohn erfolge. Auch müsse eine genaue Aufzeichnung über die tatsächlich geleisteten Überstunden vorliegen. Ein mit Bleistift geführter Terminkalender mit bloßen Eintragungen "13.00-16.00" ersetze den Nachweis nicht.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 6. Dezember 1995 vertrat der Beschwerdeführer den Standpunkt, die Berufungsbegründung werde durch die Berufungsvorentscheidung nicht entkräftet. Nochmals sei darauf hingewiesen, dass durch die laufenden Aufzeichnungen in Jahreskalenderbüchern (pro Tag eine Seite) mit zeitlicher Lagerung pro Tag und Summe pro Tag den Aufzeichnungspflichten hinreichend entsprochen sei. Dass ein beruflicher Grund erkennbar sein müsse, erscheine "überhaupt nicht notwendig, da ja Überstunden nicht aus privaten Gründen, sondern ausschließlich aus beruflichen Gründen überhaupt abgeleistet werden". Das Erbringen der Überstunden sei durch die Aufzeichnungen eindeutig glaubhaft gemacht. Weder könne die Verwaltungsbehörde nachweisen, dass die Überstunden nicht geleistet worden seien, noch könne der Beschwerdeführer nachweisen, dass sie geleistet worden seien ("für beide Fälle hätte es einer lückenlosen, gegenseitigen persönlichen Überwachung bedurft"). Eine nach Erfüllung aller formellen Voraussetzungen dargelegte Glaubhaftmachung müsse ausreichen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Eine Überstundenpauschalvergütung könne im Bereich des Abgabenrechts nur dann Anerkennung finden, wenn sie in wirtschaftlich fundierter Weise, aufbauend auf dem tatsächlichen Überstundenanfall, die durchschnittlich im

Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleich bleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden abgelte. Im Rahmen eines Überstundenpauschales habe der Arbeitgeber an der Leistung von Sonn- und Feiertagsarbeit nur dann ein Interesse, wenn diese Arbeit dringend nur an diesen Tagen zu erledigen sei bzw. hiefür ein betrieblicher Grund vorliege. Ohne die steuerliche Voraussetzung der betrieblichen Notwendigkeit läge es im Belieben des betroffenen Dienstnehmers Überstunden in die begünstigten Bereiche zu verlagern. Dies vor allem deswegen, weil nach dem Dienstvertrag "die Ansprüche auf besondere Vergütung für Mehr-, Sonn- und Feiertagstätigkeit im Entgelt bereits enthalten sind und es dem Geschäftsführer unbenommen bleibt, in Ansehung der einschlägigen steuerlichen Bestimmungen im Rahmen dieses Entgeltes, dieses in einen Grundbetrag für Minimalarbeitszeit und in Überstundenentgelte samt Zuschlägen für nachweislich geleistete Überstunden aufzuteilen". Damit bestehe für den Geschäftsführer die Möglichkeit, bei gleich hohen Lohnaufwendungen seiner Arbeitgeberin eine möglichst steuerschonende Lohnverrechnung, und damit ein möglichst hohes Nettoeinkommen, zu erzielen. Für die in der Berufung geschilderten Tätigkeitsbereiche des Beschwerdeführers, die von ihm außerhalb der Normalarbeitszeit erledigt werden müssten, seien zwingende betriebliche Gründe für die Tätigkeit an Sonn- und Feiertagen nicht dargelegt worden. Für das Literatur- und Aktenstudium etc. sei kein Grund erkennbar, warum dieses an Sonn- und Feiertagen erfolgen müsse und nicht an Werktagen. Da bereits auf Grund dieser Erwägungen eine stattgebende Berufungsentscheidung nicht in Betracht komme, sei auf die weiteren in der Berufung vorgebrachten Argumente nicht mehr einzugehen.

In der Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf "Steuerfreiheit der 100 %igen Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG 1988 verletzt".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind u.a. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis S 4.940,-- monatlich steuerfrei. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle sind zusätzlich zu Abs. 1 Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von 50 % des Grundlohnes steuerfrei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat aus der Bestimmung des § 68 Abs. 3 EStG 1972 in ständiger Rechtsprechung abgeleitet, dass die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nur in Betracht kommt, wenn die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung aller im Einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen über diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen, wobei vom erstgenannten dieser beiden Erfordernisse nur dann abgesehen werden kann, wenn eine klare, nach der Sachlage wirtschaftlich fundierte und daher steuerlich anzuerkennende Vereinbarung über eine Pauschalabgeltung der Überstundenleistungen in bestimmter Höhe getroffen ist. Durch das ab dem Jahr 1989 anzuwendende EStG 1988 hat sich die Rechtslage nur dahin geändert, dass noch die Notwendigkeit hinzukommt, auch zwischen "Normalüberstunden" (Überstunden zu Tagesarbeitszeiten) und so genannten qualifizierten Überstunden (Überstunden an Sonn- und Feiertagen und in der Nachtzeit) zu unterscheiden, weil § 68 Abs. 1 EStG 1988 neben den auf fünf Stunden eingeschränkten steuerbegünstigten "Normalüberstunden" (§ 68 Abs. 2 EStG 1988) eine eigene Steuerbegünstigung normiert (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 1996, 94/13/0237, mwN). Bei den geforderten Nachweisen geht es um die Verhinderung der begünstigten Besteuerung von Teilen des Arbeitslohnes unter dem Titel von Zuschlägen für Mehrarbeit, wenn die tatsächliche Leistung von Mehrarbeit nicht einwandfrei feststeht (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 1993, 91/15/0001).

Im Beschwerdefall erfolgte keine Einzelabgeltung nachgewiesener Überstunden, sondern - worauf auch die Beschwerde hinweist - eine Pauschalabgeltung auf der Grundlage des Geschäftsführervertrages vom 1. April 1981. Unerlässliches Erfordernis eines steuerlich relevanten Überstundenpauschalübereinkommens ist eine Vereinbarung über die Anzahl der in den Gesamtstundenleistungen enthaltenen und zu leistenden Überstunden, wozu auch die vertragliche Festlegung der Gesamtstundenleistung gehört, weil ohne eine solche vertragliche Festlegung der Gesamtstundenleistung die Prüfung nicht möglich ist, wann durch die Gewährung eines Zuschlages der Grundlohn eine Kürzung erfährt und damit eine abzulehnende Herausschälung eines Zuschlages aus dem Grundlohn erfolgt; eine Aufzeichnung über geleisteten Überstunden ersetzt eine entsprechende Vereinbarung nicht (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1998, 96/15/0250). Aus der Vereinbarung über das Pauschale muss sich die Art und Höhe des Zuschlages (somit auch das Ausmaß der Sonntags- oder Feiertagsarbeit) ergeben

(vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz. 5.5 zu § 68).

Im Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, 93/14/0220, hat der Verwaltungsgerichtshof die Anwendbarkeit der begünstigten Bestimmungen für Überstundenentgelte auf der Basis einer Vereinbarung verneint, welche einen 14 mal im Jahr auszuzahlenden Gesamtmonatslohn vorsah, mit dem "ca. 100 Überstunden" abgegolten werden sollten, gleichgültig in welchem Ausmaß sie anfielen und ob es sich um Nacht-, Sonntags- oder Feiertagsarbeit handelte. Der Gerichtshof hat im genannten Beschwerdefall befunden, dass die getroffene Vereinbarung ein Herausrechnen der steuerbegünstigt zu behandelnden Zuschläge nicht erlaube, weil ihr weder das genaue Ausmaß der Überstunden noch das Ausmaß von Überstunden mit erhöhtem Zuschlag entnommen werden könne, woraus folge, dass auch der vereinbarte Grundlohn aus dieser Vereinbarung nicht errechnet werden könne.

Bereits unter diesen - im Übrigen auch in der Berufungsvorentscheidung angesprochenen - Gesichtspunkten kann der vorliegenden Beschwerde kein Erfolg zukommen. Nach der Vereinbarung über die pauschale Abgeltung von Überstunden laut Geschäftsführervertrag vom 1. April 1981 sollten mit dem monatlichen Gesamtentgelt von (damals) S 23.000,-- auch monatlich bis zu 80 Überstunden abgegolten werden. Es kann aus der Sicht der im Beschwerdefall möglichen Rechtsverletzung dahingestellt bleiben, ob eine derartige, keine eindeutige Regelung über die zu leistenden Überstunden und damit die Gesamtstunden beinhaltende Vereinbarung überhaupt die ohnehin zuerkannte Steuerbegünstigung für die "Normalüberstunden" rechtfertigen könnte, eine ausreichende Vereinbarung zur Vermittlung der Begünstigung qualifizierter Überstunden nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 lag jedenfalls nicht vor (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1998, 96/15/0250). So erfolgte im Geschäftsführervertrag insbesondere keine Festlegung der an Sonn- und Feiertagen zu erbringenden Überstunden und auch im Umlaufbeschluss aus dem Jahr 1989, mit dem der Dienstvertrag abgeändert wurde, ist nur davon die Rede, dass die "aufrecht" bleibenden Überstundenleistungen nur nach den neuen Lohnsteuerbestimmungen "abgerechnet" würden ("fünf Stunden normal, zwanzig Überstunden Sonn- und Feiertag").

Abgesehen von diesen Überlegungen, die bereits zur Abweisung der Beschwerde führen, kommt auch den Ausführungen im angefochtenen Bescheid, wonach ein betriebliches Interesse an einer Sonn- und Feiertagsarbeit bestehen muss, Berechtigung zu. In Anbetracht der dem § 68 Abs. 1 EStG 1988 zugrundeliegenden Intention, nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die gezwungen sind, zu den im § 68 Abs. 1 leg. cit. angeführten begünstigten Zeiten Leistungen zu erbringen, muss der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen die - vom Beschwerdeführer auch nur allgemein umschriebenen und in den Kalenderjahresaufzeichnungen lediglich mit Zeitangaben erfassten - Tätigkeiten auszuüben, nachgewiesen werden (vgl. nochmals Hofstätter/Reichel, a.a.O.). Hätte es doch ansonsten beispielsweise der Arbeitnehmer - worauf die belangte Behörde zutreffend hinweist - weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung seines Arbeitslohnes (der bei der vorliegenden Form einer Pauschalabgeltung in der Höhe gegenüber dem Arbeitgeber unverändert bleibt) durch Verlagerung seiner (Überstunden)Tätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen.

Damit war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr. 416/1994.

Wien, am 25. November 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150206.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at