jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/1/29 96/15/0250

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.01.1998

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §68 Abs1 impl;
EStG 1972 §68 Abs1;
EStG 1972 §68 Abs3;
EStG 1988 §68 Abs1;
EStG 1988 §68 Abs2;
EStG 1988 §68 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des F, vertreten durch RA Kanzlei Vavrovsky Kommandit-Partnerschaft Dr. K.L. Vavrovsky, 5010 Salzburg, Mozartplatz 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 15. Oktober 1996, Zl. 16/91-GA3-Hei/93, betreffend u.a. Haftung für Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei dem beschwerdeführenden Fonds, dessen Aktivität in der Durchführung von Festspielen und anderen kulturellen Veranstaltungen besteht, fand eine Lohnsteuerprüfung statt. Die Prüfer trafen die Feststellung, daß die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Jahre 1989 und 1990 für 15 bzw. 13 Dienstnehmer aus deren Löhnen jeweils Überstundenzuschläge herausgerechnet und diese - zu Unrecht - nach der Bestimmung des § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steuerfrei behandelt habe. Aus diesem Grund sei Lohnsteuer in Höhe von 170.729 S für 1989 und 184.425 S für 1990 nachzufordern.

Der Auffassung des Prüfers folgend erließ das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin einen (auch weitere, im Beschwerdeverfahren nicht mehr strittige Beträge umfassenden) Haftungsbescheid.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führte die Beschwerdeführerin im wesentlichen aus: In Streit stehe

die steuerliche Behandlung der Löhne jener Angestellten, mit denen sie "all-in"-Dienstverträge abgeschlossen habe. Für diese Sonder-Dienstverträge gelte das Bezugsschema des Verwaltungsdienstes; in diesen Verträgen seien außer dem Grundbezug eine pauschale Abgeltung von Überstunden sowie eine Abgeltung für Mehraufwendungen festgelegt worden. Komme es dazu, daß mehr Überstunden geleistet werden als durch den "Schemabezug" gedeckt, so enthalte der Bezug keine Zuschläge für Mehrarbeit und es werde diesfalls auch keine Steuerfreiheit für Mehrarbeitszuschläge in Anspruch genommen. Da in den Monaten März und April (Osterfestspiele) sowie Juli und August (Sommerfestspiele) in verstärktem Ausmaß Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitsstunden anfielen, die durch die Überstundenabgeltung des "all-in"-Vertrages nicht abgedeckt seien, würden für diese Monate zusätzliche Pauschalzahlungen geleistet, welche die weiteren Überstunden und Mehraufwendungen abdeckten. Die Beschwerdeführerin habe jeweils einen ordnungsgemäßen Nachweis der geleisteten Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitsstunden erbracht; dieser Nachweis sei von den Prüfern akzeptiert worden. Das betriebliche Erfordernis der Überstundenleistung stehe im Beschwerdefall außer Streit. Die Voraussetzungen für eine steuerlich begünstigte Behandlung von Überstundenzuschlägen sei sohin gegeben, weil in jedem Fall ein Dienstvertrag vorliege, der die Vereinbarung enthalte, daß mit der Entlohnung des Dienstnehmers auch pauschal Überstunden vergütet würden, das Ableisten der Zeiten und das betriebliche Erfordernis nachgewiesen worden sei und die Steuerfreiheit der Zuschläge "durch die Stundensätze des Schemas begrenzt (ist), sodaß die Höhe des Grundlohnes durch das Herausschälen von Überstunden nicht unter den Schemabezug sinken kann".

Nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In diesem Antrag brachte sie vor, aus ihren betrieblichen Erfordernissen als Veranstalterin von Festspielen ergebe sich, daß die in den Dienstverträgen vereinbarten pauschalen Überstundenabgeltungen in der Regel auch auf Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zurückzuführen seien. Während der Monate, in denen keine Festspiele stattfänden, erforderten Fremdveranstaltungen und Proben ebenfalls regelmäßig wiederkehrende Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit. In den Lohnsteuerrichtlinien werde eine ausdrückliche Vereinbarung über die Anzahl der zu leistenden Überstunden bzw. die Festlegung der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen Überstunden als Voraussetzung für die steuerlich begünstigte Behandlung verlangt, und zwar deshalb, weil es mangels Festlegung der Gesamtstundenleistung nicht möglich sei zu prüfen, wann durch die Gewährung eines Zuschlages der Grundlohn eine Kürzung erfahre und damit eine abzulehnende Herausschälung eines Zuschlages aus dem Grundlohn erfolge. Die Beschwerdeführerin habe aber mittels Betriebsvereinbarung ein eigenes Bezugsschema statuiert, welches den Grundbezug festlege. In der Betriebsvereinbarung und teilweise auch in den einzelnen Dienstverträgen sei festgelegt, daß der Normalstundensatz aufgrund der jeweiligen Gehaltsstufe zu ermitteln sei und für Dienstnehmer mit Sonder-Dienstverträgen ebenfalls die aus dem Gehaltsschema berechneten Sätze gelten würden. "Durch die vorgeschriebene und nachweisliche Begrenzung der steuerfrei gerechneten Überstundenzuschläge mit den sich daraus ergebenden, den Grundbezug übersteigenden Beträgen ist gewährleistet, daß der jeweilige Grundbezug dieses Schemas nicht unterschritten wird."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die Steuerbefreiung für Überstunden nach § 68 EStG 1988 komme nur zur Anwendung, wenn die genaue Zahl und die zeitliche Lagerung der tatsächlich geleisteten Überstunden einerseits und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Entgelt hinaus gezahlten Zuschläge feststünden. Vom ersten dieser beiden Erfordernisse könne abgesehen werden, wenn eine klare, nach der Sachlage wirtschaftlich fundierte, auf dem durchschnittlichen Überstundenanfall aufbauende Vereinbarung über eine pauschale Abgeltung von Überstunden getroffen worden sei. Im gegenständlichen Fall stehe außer Streit, daß die betroffenen Dienstnehmer Überstunden geleistet hätten. Aus den vorgelegten Musterverträgen und den Berufungsausführungen ergebe sich, daß diesem Umstand in der Weise Rechnung getragen worden sei, daß in den "all-in"-Verträgen im Monatsgehalt eine pauschale Abgeltung von Überstunden sowie eine Abgeltung von Mehraufwendungen enthalten gewesen sei. Mit dieser Abgeltung seien alle Ansprüche aus dem Dienstverhältnis wegen quantitativer und qualitativer Mehrdienstleistungen, Mehraufwendungen (außer Dienstreisen) und Nachtruheverkürzungen abgegolten. Im Hinblick auf die in den Monaten März/April sowie Juli/August in verstärktem Ausmaß anfallenden Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitsstunden seien für diese Monate zusätzliche Pauschalzahlungen (festgelegt in einem Prozentsatz des jeweiligen Monatsgehaltes) geleistet worden, die sowohl zusätzliche Überstundenleistungen als auch Mehraufwendungen abgelten sollten. Werde eine pauschale Abgeltung gewährt, die nicht eine Vergütung konkreter, hinsichtlich der Anzahl und zeitlichen Lagerung bestimmter Überstunden in der Art eines Überstundenpauschales darstelle, und solle diese Abgeltung neben der Überstundenleistung auch

Mehraufwendungen abdecken, könne von einer Überstundenpauschalvergütung keine Rede sein. Im gegenständlichen Fall fehle eine Vereinbarung über die Anzahl der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen und zu erbringenden Überstunden und über die Höhe der Entlohnung für diese Überstunden und damit die Höhe der damit zusammenhängenden Zuschläge. Auch die zusätzlichen Pauschalzahlungen (für die Monate März/April und Juli/August) - diese seien mit einem Prozentsatz des Grundlohnes vereinbart worden - würden sowohl Überstunden als auch Mehraufwendungen abgelten. Es lägen sohin keine steuerlich anzuerkennenden Überstundenpauschalierungen vor.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzuschläge sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 insgesamt bis 4.940 S monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nachtarbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden, die aufgrund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen.

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind - zusätzlich zu Abs. 1 - Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes steuerfrei.

Die Beschwerdeführerin bringt zunächst vor, in den mit den Dienstnehmern geschlossenen Dienstverträgen sei festgelegt worden, daß die Regelungen des Kollektivvertrages des Verbandes Österreichischer Festspiele samt zugehöriger Betriebsvereinbarungen Vertragsinhalt seien, soweit der jeweilige Dienstvertrag keine andere Bestimmung enthalte. Nach der von der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Betriebsvereinbarung gebührten den Dienstnehmern die in deren Anhang I (bzw. einer dort angeführten Beilage) angegebenen Gehälter bzw. Löhne. Es ergebe sich sohin für die jeweilige Verwendungsgruppe ein eigener Stundensatz, der über die Anzahl der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden den Grundbezug des einzelnen Dienstnehmers eindeutig festlege. Die Berechnung der steuerfreien Überstundenzuschläge sei genau nach den von den einzelnen Dienstnehmern geführten, detaillierten Stundenaufzeichnungen erfolgt, aus denen hervorgehe, an welchen Tagen und zu welchen Tages- bzw. Nachtzeiten Überstunden geleistet worden seien. Die auf diese Weise ermittelte Gesamtstundenzahl sei mit dem für die jeweilige Verwendungsgruppe festgelegten Stundensatz multipliziert worden. Es seien sodann die nach der Betriebsvereinbarung zustehenden Nebengebühren, wie Pausenäquivalente und Prämien, hinzugerechnet worden, welche die Abgeltung der qualitativen Mehrleistungen und der Mehraufwendungen darstellten. Der auf diese Weise ermittelte Grundbezug sei dem tatsächlichen Monatsbezug des einzelnen Dienstnehmers gegenübergestellt worden. Die sich ergebende Differenz sei nach Maßgabe der tatsächlich erbrachten Überstunden und deren Charakter ("normale" bzw. "qualifizierte" Überstunden) als steuerfreier Überstundenzuschlag ausbezahlt worden. Aufgrund dieser Berechnung werde niemals der Grundbezug, der sich aus den tatsächlichen Arbeitsstunden und den Nebengebühren errechne, unterschritten. Erreiche bzw. übersteige der Überstundengrundlohn den Betrag, um welchen der tatsächliche Bezug den Schemabezug übersteigt, so enthalte der tatsächliche Bezug keine Zuschläge für Mehrarbeit, weshalb diesfalls auch keine Steuerbefreiung in Anspruch genommen werde.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nur in Betracht, 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 für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen. Vom erstgenannten dieser Erfordernisse kann nur abgesehen werden, wenn eine klare, nach der Sachlage wirtschaftlich fundierte Vereinbarung über eine Pauschalabgeltung der Überstundenleistungen in bestimmter Höhe getroffen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 1993, 92/15/0037).

Im Zusammenhang mit Überstundenpauschalvergütungen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß eine solche für den Bereich des Abgabenrechtes jedenfalls nur dann Anerkennung finden kann, wenn sie in wirtschaftlich fundierter Weise, aufbauend auf dem tatsächlichen Überstundenanfall, die durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleichbleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden abgilt, wobei sich die

gleichbleibenden Verhältnisse überdies auch auf die zeitliche Lagerung von "Normalüberstunden" und "qualifizierten Überstunden" (Sonntags-, Feiertags- und Nachtüberstunden) erstrecken müssen. Unerläßliches Erfordernis eines relevanten Überstundenpauschalübereinkommens ist eine Vereinbarung über die Anzahl der in der Gesamtstundenleistung 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. September 1996, 94/13/0237 und Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 68 Tz 4.3.3. und 5.5.).

Im Beschwerdefall wurde in den in Rede stehenden Sonder-Dienstverträgen festgelegt, daß mit dem Monatsgehalt quantitative und qualitative Mehrdienstleistungen sowie Mehraufwendungen abgegolten seien. Die Vereinbarung erlaubt die Herausrechnung der steuerbegünstigt zu behandelnden Zuschläge für Überstunden nicht, weil ihr das genaue Ausmaß der zu leistenden Überstunden und in weiterer Folge der Überstunden mit erhöhtem Zuschlag nicht entnommen werden kann. Aus diesem Umstand folgt aber, daß aus dieser Vereinbarung nicht errechnet werden kann, in welcher Höhe der Grundlohn festgelegt worden ist. Die Bestimmungen des Kollektivvertrages und der Betriebsvereinbarung können die Festlegung der vom Dienstnehmer geschuldeten Gesamtstundenanzahl und sohin der Anzahl der zu erbringenden Überstunden in einem Überstundenpauschalübereinkommen deswegen nicht ersetzen, weil es den Parteien eines Arbeitsvertrages freisteht, zugunsten des Dienstnehmers von den genannten Regelungen abzuweichen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 94/13/0237). Insbesondere können die Vertragsparteien den Grundlohn mit einem höheren Betrag vereinbaren, als er in Normen des kollektiven Arbeitsrechtes festgelegt ist. Wenn nicht festgelegt ist, in welchem Ausmaß Normalarbeitszeit und Überstunden - mit normalem Zuschlag einerseits und mit erhöhtem Zuschlag andererseits - zu erbringen sind, ist es nicht möglich, die Höhe des Grundlohnes zu eruieren.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ersetzt auch die Aufzeichnung über geleistete Überstunden eine entsprechende Vereinbarung nicht, ist es doch mangels Festlegung einer Gesamtstundenleistung nicht möglich, aus den Sonder-Dienstverträgen den Grundlohn zu berechnen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, 93/14/0220). Würden der Ansicht der Beschwerdeführerin folgend die jeweils tatsächlich geleisteten Überstunden der Berechnung zugrundegelegt, wäre der Grundlohn schwankend, was, wie dies der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis 93/14/0220 ausgesprochen hat, dem Begriff eines solchen Lohnes widersprechen würde.

Schon aus diesem Grund kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, daß der angefochtene Bescheid davon ausgeht, es könne nicht auf einen Teil der in den Sonder-Dienstverträgen festgelegten Monatsgehälter die Begünstigung des § 68 EStG 1988 für Überstundenzuschläge zur Anwendung gebracht werden. Es braucht daher nicht mehr darauf eingegangen zu werden, daß mit dem Monatsgehalt (pauschal) auch Mehraufwendungen des Dienstnehmers abgegolten werden sollten bzw. ob es eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung darstellt, wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, daß - für Zwecke der Errechnung des Grundlohnes und der Überstundenzuschläge aus dem Monatsgehalt - diesen Aufwandsabgeltungen konkrete Beträge zugeordnet werden könnten.

Zu den Vereinbarungen über die Abgeltung der zusätzlichen Mehrleistungen während der Festspielzeiten wird in der Beschwerde ausgeführt: Es sei in den in Rede stehenden Dienstverträgen vereinbart worden, daß für Mehrleistungen und Mehraufwendungen in den Monaten März/April und Juli/August ein Mehrleistungspauschale in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des jeweiligen Monatsgehaltes zustehe. Durch diese prozentuelle Festlegung in Relation zum Monatsbezug sei nicht nur die Höhe des für Überstunden in den betreffenden Zeiträumen gebührenden Entgelts bestimmt, sondern auch die Anzahl der vom Dienstnehmer zu leistenden Überstunden festgelegt worden. Diese Anzahl sei zumindest bestimmbar. Werden einem Dienstnehmer beispielsweise 80% des Monatsbezuges als zusätzliches Pauschale gewährt, würden naturgemäß in etwa 80% an Mehr- bzw. Überstundenleistung erwartet. Daß mit der Festlegung eines prozentuellen Anteiles vom Monatsgehalt auch die Anzahl der erwarteten und zu leistenden Überstunden festgelegt werde, manifestiere sich auch darin, daß für die einzelnen Dienstnehmer unterschiedlich hohe Prozentsätze vereinbart worden seien. Die Überstunden seien aufgrund der betrieblichen Erfordernisse der Beschwerdeführerin im Regelfall auf Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit entfallen. Im übrigen werde darauf

verwiesen, daß für die Festspielzeit eine besondere Betriebsvereinbarung bestehe, die im Hinblick auf den in diesen Monaten verstärkt erforderlichen Arbeitsaufwand dezitiert das Mindestausmaß der zu leistenden und mit der Pauschalentlohnung abgegoltenen Überstunden (z.B. für die Sommerfestspiele mit 77 Stunden) festlege.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen: In der erwähnten Betriebsvereinbarung ist festgelegt worden, daß "mit dem Tagesentgelt 77 Überstunden abgegolten" sind. Zu Recht führt die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift aus, diese Regelung der Betriebsvereinbarung sei für die hier strittige Vereinbarung in den Sonder-Dienstverträgen, wonach Prozentsätze des Monatsgehaltes (z.B. 80%, 120%) für die Abgeltung der Mehrdienstleistungen und der Mehraufwendungen gewährt werden, nicht einschlägig. Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Replik auf die Gegenschrift einwendet, aus Art. III Abs. 5 der erwähnten Betriebsvereinbarung ergebe sich, daß bei ganzjährig beschäftigen Dienstnehmern die Tagesentgelte im wesentlichen durch Zusammenrechnung zweier Monatsbezüge und Division durch 62 zu ermitteln seien, so übersieht sie, daß auch diese Berechnung der Annahme entgegensteht, die hier angesprochenen, in den Sonder-Dienstverträgen festgelegten Entschädigungen seien Tagesentgelte im Sinne dieser Betriebsvereinbarung; die Sonder-Dienstverträge bemessen die Entschädigung nämlich mit einem Prozentsatz (z.B. 80%, 120%) des Gehaltes des jeweiligen Monates. Im übrigen ergibt sich auch aus dem Beschwerdevorbringen, wonach mit der Höhe des im Einzelfall gewählten Prozentsatzes auf das Ausmaß der vom einzelnen Dienstnehmer zu erbringenden Überstunden Bedacht genommen worden sei, daß die Zahlung nicht die in der Betriebsvereinbarung festgelegte Überstundenzahl

(77 Überstunden) abgelten will.

Wenn aber hinsichtlich dieser, in einem Prozentsatz des Monatsgehaltes bemessenen zusätzlichen Zahlungen für die Arbeitsleistungen während der Festspielzeiten keine Vereinbarung über die Anzahl der abgegoltenen Überstunden (und der jeweiligen Zuschläge) getroffen worden ist, so stehen dem Herausschälen von dem § 68 EStG 1988 zu subsumierenden Überstundenzuschlägen aus diesen Zahlungen jene Überlegungen entgegen, die oben zur Herausrechnung aus dem Monatsgehalt dargestellt sind. Zudem sei darauf verwiesen, daß hinsichtlich der mit diesen Zahlungen abgegoltenen Mehraufwendungen auch in der Beschwerde nicht die Möglichkeit ihrer zahlenmäßigen Konkretisierung behauptet wird, welcher Umstand ebenfalls einer rechnerischen Ermittlung von Überstundenzuchlägen entgegensteht.

Soweit die Beschwerdeführerin als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt, die belangte Behörde habe nicht berücksichtigt, daß hinsichtlich der Oster- und Sommerfestspiele gesonderte Betriebsvereinbarungen bestehen, ist ihr entgegenzuhalten, daß für die Frage des Herausschälens von Überstundenzuschlägen aus der in den Sonder-Dienstverträgen festgelegten Entlohnung im gegenständlichen Fall - wie oben dargestellt - aus den genannten Betriebsvereinbarungen nichts zu gewinnen ist. Die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt daher nicht vor.

Die Beschwerdeführerin vermag sohin die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1996150250.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