

TE Vwgh Erkenntnis 1996/9/24 94/13/0237

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.09.1996

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
60/04 Arbeitsrecht allgemein;

Norm

AZG;
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. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des K in G, vertreten durch Dr. B, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 23. August 1994, Zl. GA 5 - 2005/94, betreffend Lohnsteuerrückerstattung für die Jahre 1986 bis 1989, 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 mit der Verkaufsleitung eines Unternehmens betraut und bezieht nach dem Inhalt seines Angestelltenvertrages ein umsatzabhängiges Arbeitsentgelt in Form von Provisionen, aus denen ihm sein Arbeitgeber gleichzeitig ein monatliches Mindesteinkommen, eine Weihnachtsremuneration und einen Urlaubszuschuß garantiert. In einem "2. Anhang" zum Angestelltenvertrag vom 12. August 1975 wurde zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber vereinbart, daß im festgelegten Einkommen des Beschwerdeführers sämtliche Überstundenleistungen als vergütet anzusehen seien.

Im Zuge einer Lohnsteuerüberprüfung im Unternehmen des Arbeitgebers des Beschwerdeführers wurde festgestellt, daß aus den Provisionsbezügen des Beschwerdeführers Überstundenzuschläge herausgeschält worden seien, deren vorgenommene Besteuerung nach § 68 EStG 1972 von der Abgabenbehörde mit der Begründung als ungerechtfertigt

beurteilt wurde, daß die Zahl und die Entlohnungshöhe nicht im vorhinein festgestanden sei. Einer gegen den im Instanzenzug ergangenen Bescheid vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers erhobenen Beschwerde blieb mit dem hg. Erkenntnis vom 17. Mai 1989, 88/13/0071, ein Erfolg versagt. Der Gerichtshof vertrat in der Begründung seines Erkenntnisses die Auffassung, daß in der Vereinbarung, daß mit dem Einkommen des Beschwerdeführers sämtliche Überstundenleistungen als vergütet anzusehen seien, eine - steuerrechtlich - wirksame Abrede über ein Überstundenpauschale nicht zu erblicken sei; es fehle nämlich an einer Vereinbarung über die Anzahl der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen und zu leistenden Überstunden, welche Vereinbarung durch Aufzeichnungen des Arbeitnehmers über die geleisteten Überstunden nicht ersetzt werden könne. Sei eine Gesamtstundenleistung nicht festgelegt, dann sei es unmöglich zu prüfen, wann durch die Gewährung eines Zuschlages der Grundlohn eine Kürzung erfahre und damit eine abzulehende Herausschälung eines Zuschlags aus dem Grundlohn erfolge.

Mit einem mit 3. Jänner 1986 datierten Angestelltenvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber wurde über das dem Beschwerdeführer zustehende Arbeitsentgelt mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1986 folgende Regelung getroffen:

"§ 3

Die Tätigkeit des (Beschwerdeführer) gliedert sich einkommensmäßig in

a)

die Verkaufsleitung über den gesamten Außendienst

b)

die Bearbeitung der Direktionskunden.

Für die a) anfallenden Umsätze der Vertreter, einschließlich der Direktionskunden, erhält (Beschwerdeführer) auf die aus diesen Gebieten direkt oder indirekt eingehenden Aufträge

1 % Provision bei einem Umsatz bis S 4.000.000,-- pro Verrechnungsquartal

0,5 % Provision bei einem Umsatz über S 4.000.000,-- pro Verrechnungsquartal.

Für die unter b) genannten direkt und indirekt eingehenden und ausgeführten Aufträge der Direktionskunden wird eine Provision in der Höhe von 5 % gezahlt (namentliche Nennung Anlage 1).

Aus den a) genannten Umsatzprovisionen von 1 % und 0,5 % und den Provisionen für die unter b) erwähnten Direktionskunden heraus, garantiert die (Arbeitgeber) Herrn (Beschwerdeführer) ein monatliches Mindesteinkommen von S 20.000,-- auszahlbar zwölfmal jährlich. Zuzüglich wird ein 13. Bezug als Weihnachtsremuneration in Höhe von S 50.000,-- und ein

14. Bezug in Höhe von S 50.000,-- als Urlaubszuschuß verrechnet und ausbezahlt (am 30.6. und am 30.11.).

Es wird festgehalten, daß mit obigen Provisionszahlungen 30 Überstunden abgegolten werden. (Beschwerdeführer) ist verpflichtet, eine genaue Aufzeichnung seiner Überstunden durchzuführen.

§ 4

Die Abrechnung der a) genannten Umsatzprovision erfolgt nach Ablauf des Kalendervierteljahres, wobei entsprechende monatliche Akontozahlungen in Höhe des garantierten monatlichen Mindesteinkommens geleistet werden. Nach Ablauf des jeweiligen Verrechnungsquartals wird die Umsatzprovision endgültig ermittelt und verrechnet. Die Abrechnung und Auszahlung der unter b) genannten Provision erfolgt monatlich. Der Provisionsanspruch erstreckt sich nur auf ausgeführte Aufträge. Aufträge insolventer und zahlungsschwacher Kunden brauchen von der (Arbeitgeber) nicht erledigt werden. Insoweit entfällt auch jede Provisionsverpflichtung. Retouren und Dubiosen werden als Umsatzminderung betrachtet.

§ 5

Die (Arbeitgeber) zahlt (Beschwerdeführer) bei seinen Reisen ..."

Unter Bezugnahme auf diesen Arbeitsvertrag stellte der Beschwerdeführer mit einer am 17. Dezember 1990 beim Finanzamt eingelangten Eingabe den Antrag auf Rückzahlung zuviel einbehaltener Lohnsteuer für die Jahre 1986 bis 1989 in einer Gesamthöhe von S 132.372,--. Lange vor Beendigung des seinerzeitigen verwaltungsgerichtlichen

Verfahrens sei der Dienstvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber mit Wirkung ab 1. Jänner 1986 im dargestellten Sinn geändert worden. Damit seien ab dem 1. Jänner 1986 alle vom Verwaltungsgerichtshof (erst viel später) geforderten Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung der Überstundenzuschläge gegeben, weil nunmehr vertraglich festgehalten sei, daß 30 Überstunden abgegolten würden. Es habe der Arbeitgeber ab dem 1. Jänner 1986 diese steuerfreie Behandlung der Überstundenzuschläge für 30 Stunden pro Monat aber trotz Vorliegens der Voraussetzungen nicht durchgeführt, weil man die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes abgewartet habe. Es werde deshalb nunmehr die Rückzahlung der Lohnsteuer auf der Basis der im einzelnen näher vorgeführten Berechnung begehrte.

Nach Vorlage sämtlicher Angestelltenverträge einschließlich ihrer Abänderungen und der Überstundenaufzeichnungen des Beschwerdeführers für den vom Streit betroffenen Zeitraum wies das Finanzamt den Rückzahlungsantrag des Beschwerdeführers ab. Die steuerliche Begünstigung für Überstundenzuschläge nach § 68 EStG 1972 sei grundsätzlich daran gebunden, führte das Finanzamt begründend aus, daß über das normale Entgelt hinaus eine besondere Abgeltung des Zeitaufwandes erfolge. Der Beschwerdeführer sei im Unternehmen seines Arbeitgebers als leitender Angestellter beschäftigt und unterliege nicht der Regelung des Arbeitszeitgesetzes. Um die steuerliche Begünstigung für Überstundenzuschläge erlangen zu können, sei bei diesem Personenkreis vorerst eine Bindung an die im Betrieb übliche Arbeitszeit mittels Dienstvertrag zwingend erforderlich, da ansonsten keine Möglichkeit bestehet, jene Arbeitszeit konkret festzustellen, die über das Grundausmaß hinausgehe und daher die Bezahlung eines steuerlichen Zuschlages rechtfertige. Überstundenzuschläge, die aus der Provision herausgerechnet würden, stünden nur dann zu, wenn eindeutig sichergestellt sei, daß jene Provisionen, welche die Grundlage für den Zuschlag darstellten, auch tatsächlich deshalb angefallen seien, weil die zugrundeliegenden Dienstverrichtungen im Rahmen von echten Überstunden erbracht worden seien. Dies sei nach einer Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers, in welcher er erklärt habe, daß sowohl während der Normalarbeitszeit als auch während der Überstunden Provisionen verdient worden seien, nicht der Fall.

In seiner gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer ins Treffen, nicht als leitender Angestellter im Sinne des Arbeitszeitgesetzes angesehen werden zu können. Er leiste nicht maßgebliche Führungsaufgaben selbstverantwortlich, sondern habe in allen wichtigen Agenden in Übereinstimmung mit der Geschäftsführung zu handeln. Der Beschwerdeführer sei verpflichtet, einen Tagesbericht über seine Tätigkeit zu erstellen, welche Berichte als Tätigkeitsnachweis an die Geschäftsleitung gingen. Die Unterscheidung zwischen leitenden und nichtleitenden Angestellten sei ohnehin ohne Bedeutung, weil für den Beschwerdeführer die gesetzliche Normalarbeitszeit ebenso gelte wie für jeden anderen Arbeitnehmer des Unternehmens. Dies ergebe sich daraus, daß im Dienstvertrag festgelegt worden sei, daß 30 Überstunden abgegolten werden. Wo Überstunden angesprochen würden, müsse es zwingend auch eine Normalarbeitszeit geben. Es sei damit im Dienstvertrag völlig klargestellt, welche Arbeitszeit über das Grundausmaß hinausgehe und daher als Überstunde zu betrachten sei; die Überstundenaufzeichnungen seien korrekt. Der Beschwerdeführer unterliege im übrigen auch dem sachlich und örtlich zuständigen Kollektivvertrag und habe daher auch Anspruch auf Auszahlung des zustehenden Kollektivvertragsgehaltes selbst dann, wenn er keine Provisionen ins Verdienen gebracht hätte. Auch in diesem Kollektivvertrag sei die Normalarbeitszeit geregelt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers teilweise dahin Folge, daß dem Beschwerdeführer Lohnsteuerbeträge von je S 9.912,-- für die Jahre 1986 bis 1988 und von S 1.368,-- für das Jahr 1989 rückerstattet wurden. Begründend führte die belangte Behörde im wesentlichen aus, die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung, wonach für den Beschwerdeführer keine Normalarbeitszeit gelte, nicht zu teilen; der Beschwerdeführer unterliege sowohl den Bestimmungen des Angestelltengesetzes als auch jenen des maßgeblichen Kollektivvertrages, weshalb die dort geregelte Arbeitszeit für ihn Wirksamkeit entfalte. Es könne allerdings die für die Überstunde geleistete Zuschlagsgewährung nur dann steuerfrei behandelt werden, wenn dieser Zuschlag am echten, von vornherein bekannten Grundlohn bemessen werde, für dessen Bezahlung letztlich auch der Arbeitgeber aufkommen müsse, und wenn dieser Grundlohn sich unbeeinflußt von zu erreichenden Umsatzprozenten anbiete. Dieser Mindestlohn könne demnach allein die Höhe des darauf entfallenden Zuschlages bestimmen. Dies bedeute, daß die am Unternehmensumsatz orientierten Bezüge des Beschwerdeführers, welche den nach dem Dienstvertrag garantierten Mindestbezug von S 20.000,-- pro Monat überstiegen, für die steuerfreie Behandlung von Überstundenzuschlägen im Sinne des § 68 der Einkommensteuergesetze nicht herangezogen werden könnten. Die

betroffene gesetzliche Regelung wolle zeitliche Mehrarbeit des Arbeitnehmers begünstigen, nicht aber Bezugsgrößen, die nur teilweise und mittelbar durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers bedingt seien, im übrigen aber von der Umsatzentwicklung des Unternehmens abhingen. Bei den über den Garantielohn hinausgehenden Provisionen könne eine begriffliche Beziehung zu einem laufend ausbezahlten Arbeitslohn nicht mehr hergestellt werden, weil die Erfolgskomponente dieser Entlohnung nicht mehr unter den Begriff einer über die Normalarbeitszeit hinaus geleisteten Überstunde subsumiert werden könne. Es hätten damit nur jene Überstundenzuschläge nach Maßgabe des § 68 der Einkommensteuergesetze steuerfrei behandelt werden können, die den monatlich garantierten Bezug von S 20.000,-- nicht überstiegen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes begeht; dem Inhalt seines Vorbringens nach erachtet sich der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer für die Jahre 1986 bis 1989 im Umfang von S 78.929,62 als verletzt.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer tritt der Ermittlung des Rückerstattungsbetrages durch die belangte Behörde mit dem Argument entgegen, daß die belangte Behörde nicht vom garantierten monatlichen Mindesteinkommensbetrag von S 20.000,-- sondern von den kollektivvertraglich garantierten Mindestgehältern der Streitjahre hätte ausgehen müssen, und gelangt unter Nennung dieser kollektivvertraglich garantierten Mindestgehaltsbeträge zu dem seiner Auffassung nach rückzuerstatteten Lohnsteuerbetrag.

Ob der Beschwerdeführer mit diesem Vorbringen gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot verstößt, wie die belangte Behörde meint, kann ebenso auf sich beruhen wie eine Beurteilung der Rechtsrichtigkeit der Ermittlung des Rückerstattungsbetrages durch die belangte Behörde. Die im angefochtenen Bescheid ausgesprochene Rückerstattung von Lohnsteuerbeträgen an den Beschwerdeführer aus dem Titel teils steuerfrei bleibender, teils begünstigt zu versteuernder Überstundenentgelte hat Rechte des Beschwerdeführers nämlich deswegen nicht verletzt, weil auch die mit Wirksamkeit ab dem 1. Jänner 1986 getroffene Abmachung des Beschwerdeführers mit seinem Arbeitgeber in bezug auf Überstunden steuerrechtlich nicht geeignet war, die das Überstundenentgelt begünstigenden Bestimmungen der Einkommensteuergesetze im Fall des Beschwerdeführers zur Anwendung kommen zu lassen.

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 (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 1993, 90/14/0029, vom 21. Oktober 1993, 92/15/0001, ÖStZB 1994, 501, und vom 24. Mai 1993, 92/15/0037, ÖStZB 1994, 35). Durch das Einkommensteuergesetz 1988 in seiner für das Jahr 1989 geltenden Fassung hat sich die Rechtslage nur dahin geändert, daß noch die Notwendigkeit hinzukommt, auch zwischen "Normalüberstunden" (Überstunde zu Tagesarbeitszeiten an Werktagen) und sogenannten 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. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1995, 92/13/0182, ÖStZB 1996, 246).

Im Zusammenhang mit Überstundenpauschalvergütungen hat der Gerichtshof zu § 68 EStG 1972 ausgesprochen, daß eine solche für den Bereich des Abgabenrechtes jedenfalls nur dann Anerkennung finden kann, wenn sie in wirtschaftlich fundierter Weise, aufbauend auf den tatsächlichen Überstundenanfall, die durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleichbleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden abgilt, was im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 mit der Maßgabe gilt, daß sich die gleichbleibenden Verhältnisse überdies auch auf die zeitliche Lagerung von "Normalüberstunden" und "qualifizierten Überstunden"

erstrecken müssen (vgl. erneut das zuletzt zitierte Erkenntnis mit weiteren Nachweisen). Unerlässliches Erfordernis eines relevanten Überstundenpauschalübereinkommens ist eine Vereinbarung über die Anzahl der in der 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 abzulehende Herausschälung eines Zuschlages aus dem Grundlohn erfolgt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, 93/14/0020). Im Fall des zuletzt zitierten Erkenntnisses hat der Gerichtshof die Anwendbarkeit der begünstigenden 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 Maß 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. Der vorliegende Beschwerdefall ist mit dem geschilderten Beschwerdefall des Erkenntnisses vom 21. Dezember 1993, 93/14/0220, in rechtserheblicher Weise vergleichbar. Zwar wurde im Beschwerdefall die Zahl der als abgegolten anzusehenden Überstunden mit 30 festgelegt, doch fehlt es der Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber an der unmißverständlichlichen Festlegung der vom Beschwerdeführer zu leistenden Gesamtstundenzahl, ohne die aber nicht gewährleistet werden kann, daß nicht in unzulässiger Weise ein Zuschlag aus dem Grundlohn herausgeschält wird, wie dies der Verwaltungsgerichtshof im betroffenen Erkenntnis ausgeführt hat. Die Bestimmungen des Arbeitszeitgesetzes und des Kollektivvertrages aber können mit ihren Arbeitszeitregelungen die Vereinbarung der vom Arbeitnehmer geschuldeten Gesamtstundenanzahl in einem Überstundenpauschalübereinkommen deswegen nicht ersetzen, weil es den Parteien eines Arbeitsvertrages frei steht, zugunsten des Arbeitnehmers von diesen Bestimmungen abzuweichen. Bezug der Beschwerdeführer ein umsatzabhängiges Arbeitsentgelt, mit welchem 30 Überstunden pro Monat abgegolten sein sollten, ohne daß gleichzeitig festgelegt war, welches Stundenkontingent er an Normalarbeitszeit im Monat schuldete, dann kam dieser Überstundenpauschalvereinbarung mangels eindeutiger Festlegung der geschuldeten Gesamtstundenanzahl nicht die Eignung zu, die Überstundenentgelte begünstigenden Bestimmungen der Einkommensteuergesetze auf Gehaltsbestandteile des Beschwerdeführers anzuwenden.

Die Beschwerde erwies sich somit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBI. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1994130237.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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