

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 26. September 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. September 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2022 machte der Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 307 Euro als Werbungskosten geltend. Mit Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. September 2023 wurde der Beschwerdeführer zur Einkommensteuer veranlagt.

Gegen diesen Bescheid richtete sich die Beschwerde vom 26. September 2023. Der Beschwerdeführer brachte vor, es sei eine Steuergutschrift von 143 Euro festgesetzt worden. Bei der Berechnung der Einkommensteuer sei nicht berücksichtigt worden, dass § 68 Abs. 2 EStG 1988 für maximal 10 Überstunden, im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohns ein monatlicher Lohnsteuerfreibetrag in der Höhe von 86 Euro zustehe. Er beantrage daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Mit Vorhalt vom 13. November 2023 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, einen korrigierten Jahreslohnzettel vom Dienstgeber übermitteln zu lassen. Dem Vorhalt kam der Beschwerdeführer am 16. November 2023 insofern nach, als er ein Zeitprotokoll für den

Zeitraum 1. Jänner 2022 bis 31. Dezember 2022 übermittelte und mitteilte, dem Arbeitgeber sei es technisch nicht möglich, den Jahreslohnzettel zu korrigieren; er bitte daher um Korrektur im Zuge der Veranlagung. Die geleisteten Überstunden seien den Arbeitsaufzeichnungen zu entnehmen.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 23. November 2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Korrektur des Lohnzettels habe durch den Arbeitgeber zu erfolgen. Der Beschwerde habe daher nicht Folge geleistet werden können.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 28. November 2023. Der Beschwerdeführer führte aus:

„Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 23.11.2023 zum Einkommensteuerbescheid 2022 vom 11.09.2023 wurde meine Beschwerde vom 26.09.2023 als unbegründet abgewiesen. Bei der Einkommensteuerberechnung wurde der Freibetrag für geleistete Überstunden gem. § 68 Abs 2 EStG nicht berücksichtigt. Gem. § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind zusätzlich zur Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat mit höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens 86 Euro monatlich, steuerfrei. Als Überstundenzuschläge gelten auch Zuschläge für Mehrarbeit, die sich aufgrund der verkürzten kollektivvertraglichen Normalarbeitszeit ergibt. Der Freibetrag für meine geleisteten Überstunden (s. Anhang) gem. § 68 Abs. 2 EStG wurde seitens der Lohnverrechnung meines Arbeitgebers nicht korrekt berücksichtigt, wodurch zuviel Lohnsteuer abgeführt wurde. Weiters besteht seitens Arbeitgeber keine rechtliche, sowie tatsächliche Möglichkeit zur Aufrollung und Ausstellung eines korrigierten Jahreslohnzettels (vgl. LStR Rz 1194).

RZ 1194

„Der Arbeitgeber kann, wenn er zuviel Lohnsteuer einbehalten hat, den Fehler im Laufe des Kalenderjahres bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres berichtigen (vgl. VwGH 26.02.1963, 1325/60). Danach kann eine Berichtigung der Lohnsteuer zu Gunsten des Arbeitnehmers grundsätzlich nur im Wege der Veranlagung bzw. nach Maßgabe des § 240 Abs. 3 BAO erfolgen..“

Laut LStR Rz 1194 kann in meinem Fall eine begünstigende Berichtigung der Lohnsteuer lediglich im Wege der Veranlagung bzw. nach Maßgabe des § 240 Abs. 3 BAO erfolgen. Die Beschwerdeverentscheidung vom 23.11.2023 erkennt sohin die Rechtslage mit der Begründung, nur der Arbeitgeber könne den Freibetrag gem. § 68 Abs. 2 EStG für geleistete Überstunden im Zuge einer Korrektur des Jahreslohnzettels berücksichtigen. Weiters verweise ich auf die Ausführungen in meiner Beschwerde und beantrage diese dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.“

Auf Vorhalt des Finanzamtes Österreich vom 29. Mai 2024 übermittelte der Beschwerdeführer am 6. Juni 2024 seinen Dienstvertrag.

Im Vorlagebericht vom 1. August 2024 führte das Finanzamt ergänzend aus, die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge setze einen exakten Nachweis der Anzahl und der zeitlichen Lagerung aller geleisteten Überstunden und des hierfür bezahlten Entgelts voraus. Im vorliegenden Fall sei ein Gesamtbezug (All-in Vertrag) vereinbart worden, der keine genaue Aufteilung von Grundlohn und Überstunden enthalte. Da hierdurch das Herausrechnen der steuerbegünstigt zu behandelnden Überstundenzuschläge nicht möglich sei, sei die Beschwerde abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschwerdeführer erzielte im verfahrensgegenständlichen Kalenderjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Dienstverhältnis hat am 4. September 2017 begonnen. Mit dem am 17. August 2017 abgeschlossenen und am 30. August 2018 geänderten Dienstvertrag wurde ein monatliches „All-In Entgelt“ vereinbart. Mit diesem Entgelt sind alle Ansprüche des Beschwerdeführers wie zum Beispiel für Mehr- und Überstunden (auch in der Nacht sowie an Sonn- und Feiertagen) sowie für Reisezeiten abgegolten, ein Zusatzentgelt gebührt dem Beschwerdeführer nicht. Die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit sollte 38,5 Stunden betragen. Im Dienstvertrag wurde Gleitzeit vereinbart.

Der Sachverhalt stand aufgrund der vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen fest.

Einleitend ist festzuhalten, dass ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber grundsätzlich im Rahmen der Veranlagung korrigiert werden kann. Bei einem zu Unrecht unterbliebenen Lohnsteuerabzug kommt es zu einer sogenannten Nachholwirkung im Veranlagungsverfahren (VwGH 22.2.2024, Ra 2022/13/0094). Dem Beschwerdeführer stand daher die Möglichkeit, den Freibetrag im Rahmen der Veranlagung geltend zu machen, grundsätzlich offen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt bei Begünstigungstatbeständen die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0070).

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei. Zusätzlich zu Abs. 1 sind gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 86 Euro monatlich, steuerfrei.

§ 68 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

„Als Überstunde gilt jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde. Als Normalarbeitszeit gilt jene Arbeitszeit, die auf Grund

1. gesetzlicher Vorschriften,

(...)

5. von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,

6. von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,

festgesetzt wird oder die

7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit. Als Überstunde gilt jedoch nur 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.

Als Überstundenzuschläge gelten die durch die Vorschriften im Sinne der Z 1 bis 6 festgelegten Zuschläge oder die im Sinne der Z 7 innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein gewährten Zuschläge.“

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und die 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 die Pauschalabgeltung der Überstundenleistungen in bestimmter Höhe getroffen ist (VwGH 29.1.1998, 96/15/0250).

In 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 gleich bleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden abgilt, wobei sich die gleich bleibenden 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 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 (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207).

Voraussetzung für die steuerliche Geltendmachung des Freibetrages nach § 68 Abs 2 EstG 1988 ist demnach eine Vereinbarung über die Anzahl der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen und zu leistenden Überstunden. Eine Aufzeichnung über die geleisteten Überstunden kann diese Vereinbarung nicht ersetzen (VwGH 29.1.1998, 96/15/0250).

Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde im abgeschlossenen Dienstvertrag festgelegt, dass mit dem monatlichen „All-In Entgelt“ insbesondere Mehr- und Überstunden (auch in der Nacht sowie an Sonn- und Feiertagen) abgegolten sein sollten. Das monatliche Gehalt stellt daher einen Gesamtbezug dar, wo für etwaige Überstunden des Beschwerdeführers eine Auszahlung besonderer Entgelte nicht erfolgt. Eine solche 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 der Vereinbarung (Dienstvertrag) nicht errechnet werden kann, in welcher Höhe der Grundlohn festgelegt worden ist. Die Bestimmungen des Kollektivvertrages 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. 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 zu erbringen sind, ist es nicht möglich, die Höhe des Grundlohns zu eruieren (VwGH 29.1.1998, 96/15/0250).

Mit dem im zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber abgeschlossenen Dienstvertrag vereinbarten „All-In Entgelt“ waren sämtliche Arbeitsleistungen des Beschwerdeführers – auch etwaige Überstundenleistungen – abgeholt. Auch die vorgelegten Zeitaufzeichnungen ersetzen eine entsprechende Vereinbarung nicht, ist es doch mangels Festlegung einer Gesamtstundenleistung nicht möglich, aus dem Dienstvertrag den Grundlohn zu berechnen. Das Herausrechnen von Überstundenzuschlägen war daher schon aus diesem Grunde nicht möglich (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207).

Schon aus den dargelegten Gründen kann dem Begehren des Beschwerdeführers, die Begünstigung für Überstundenzuschläge zur Anwendung zu bringen, nicht entsprochen werden.

Darüber hinaus ist zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber Gleitzeit vereinbart worden; die im Dienstvertrag genannte gesonderte diesbezügliche Vereinbarung hat der Beschwerdeführer nicht vorgelegt. Bei einer gleitenden Arbeitszeit kann gemäß § 4b Abs. 1 Arbeitszeitgesetz (AZG) der Arbeitnehmer innerhalb eines vereinbarten zeitlichen Rahmens Beginn und Ende seiner täglichen Normalarbeitszeit selbst bestimmen. Dabei darf die tägliche Normalarbeitszeit zehn (in besonderen Fällen zwölf) Stunden nicht überschreiten.

Gemäß § 6 Abs. 1a AZG gelten am Ende einer Gleitzeitperiode bestehende Zeitguthaben, die nach der Gleitzeitvereinbarung in die nächste Gleitzeitperiode übertragen werden können, sowie am Ende eines Durchrechnungszeitraumes bestehende Zeitguthaben, die gemäß § 4 Abs. 7 in den nächsten Durchrechnungszeitraum übertragen werden können, nicht als Überstunden.

Bei Gleitzeitvereinbarungen ist bis zur Abrechnung der Gleitzeitperiode aufgrund der arbeitsrechtlichen Bestimmungen von Normalarbeitszeit auszugehen. Bei einem Gleitzeitguthaben kommt am Ende einer Gleitzeitperiode eine Aufrollung der einzelnen Zeiträume nicht in Betracht, weil das Guthaben gleichsam als Ergebnis eines „Arbeitszeitkontokorrents“ das rechnerische Ergebnis von Gutstunden und Fehlstunden ist und als solches daher keinem bestimmten Zeitraum zugeordnet werden kann. Es kann daher nur jenem Zeitraum zugeordnet werden, in welchem die Abgeltung ausbezahlt wurde (VwGH 21.4.2004, 2001/08/0048). Die Abgeltung für ein im Rahmen einer Gleitzeitvereinbarung entstandenes Zeitguthaben ist im Auszahlungsmonat als laufender Bezug zu versteuern. Die Befreiung im Rahmen des § 68 Abs 2 EStG 1988 kann für die abgegoltenen Überstunden nur für den Auszahlungsmonat angewendet werden, da erst im Zeitpunkt der Abrechnung das Vorliegen von Überstunden beurteilt werden kann (*Exl in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG, § 68 Rz. 13).

Das vom Beschwerdeführer der belangten Behörde übermittelte Zeitprotokoll wies zum Stichtag 31. Dezember 2022 ein Gesamtleitzeitguthaben von 81:50 Stunden aus. Dieses setzte sich aus dem Saldo der mit 1:1 bewerteten Stunden (74:56) und den ausgewiesenen 4:36 Stunden, für die dem Gleitzeitguthaben ein Aufschlag von 50% (2:18 Stunden) hinzugerechnet worden ist, und dem Aufschlag zusammen. Nach den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen (Zeitprotokoll und Lohnkonto für das Jahr 2022) ist es im Veranlagungsjahr für das im Jahr 2022 angesammelte Gleitzeitguthaben zu keiner Auszahlung und somit auch zu keiner Auszahlung eines Überstundenzuschlages gekommen. Auch aus diesem Grund wäre eine Steuerbefreiung nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 ausgeschlossen gewesen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht stützt die Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 12. November 2025