



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 3. September 2001 der Bw., gegen den Bescheid vom 2. August 2001 des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der bei der Berufungserberin (in der Folge: Bw.) durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan folgende Feststellung: für den Geschäftsführer MS (in der Folge: Arbeitnehmer) seien in den Kalenderjahren 1999 und 2000 mtl. S 4.940,00 als 100%-ige Überstundenzuschläge zwölftmal jährlich gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei gelassen worden. Auf Grund der Aufzeichnungen der tatsächlich geleisteten Überstunden (zeitliche Lagerung) sei eine steuerfreie Begünstigung nicht gegeben.

Das Finanzamt schloss sich dieser Feststellung an und zog die Bw. mit dem gegenständlichen Bescheid zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von S 59.280,00 heran.

Dieser Feststellung ist die Bw. in der Berufung wie folgt entgegen getreten: der Arbeitnehmer sei als leitender Angestellter in der Funktion eines handelsrechtlichen Geschäftsführers eigenverantwortlich und als Vertreter des Gesellschafters tätig gewesen. Er habe seine Arbeitsleistung an Hand von monatlichen Tätigkeitsberichten dokumentiert. Die mit ihm

vereinbarte Pauschale für Nach- bzw. Sonntagsarbeit sei aufgrund der geleisteten Mehrarbeit an Sonntagen im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen gemäß § 68 Abs. 1 EStG behandelt worden.

In der Stellungnahme vom 18. März 2002 hat die Bw. ihr Berufungsvorbringen noch wie folgt ergänzt: der Arbeitnehmer sei Geschäftsführer gewesen und damit nicht den Bestimmungen des Arbeitszeitgesetzes unterlegen. Die Arbeitszeiteinteilung sei durch die Erfordernisse seiner Funktion als Geschäftsführer bestimmt worden. Der Arbeitnehmer sei daher auch häufig an Samstagen und Sonntagen seinen Verpflichtungen als verantwortlicher Geschäftsführer nachgekommen. Um die Steuerbegünstigung für Nacht- bzw. Sonntagsüberstundenzuschläge zu rechtfertigen, habe der Dienstnehmer, den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend, Aufzeichnungen geführt.

Mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 13. März 2003 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, dass aus den dem Finanzamt vorgelegten Tagesberichten die zeitliche Lagerung dieser Sonntagsüberstunden (Beginn und Ende der Arbeitszeit) nicht hervorgehe und darin auch nicht das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten nachgewiesen werde.

Diesen Ausführungen ist die Bw. im Vorlageantrag wie folgt entgegen getreten: es sei richtig, dass in den vorgelegten Tagesberichten die zeitliche Lagerung der Sonntagsüberstunden nicht enthalten gewesen sei, da alle an Sonntagen geleisteten Überstunden als qualifizierte Überstunden zu werten seien. Der Nachweis der zeitlichen Lagerung von qualifizierten Überstunden sei nur dann erforderlich, wenn diese an Werktagen (Montag bis Samstag) erbracht werden. Das betriebliche Erfordernis lasse sich aus dem Tätigkeitsbild des Arbeitnehmers als Geschäftsführer ableiten. Neben den üblichen Tätigkeiten eines Geschäftsführers sei der Dienstnehmer im Wesentlichen für die Entwicklung und Verwertung von Immobilien verantwortlich gewesen, bei der eine kundenorientierte, nicht nur an Werktagen gebundene, Arbeitszeit notwendig gewesen sei.

Dem der Berufungsbehörde vorliegenden Anstellungsvertrag zufolge erhält der Arbeitnehmer neben seinem Grundbezug (14 mal jährlich) noch folgende Bezüge: einen monatlichen Pauschalbetrag (12 mal jährlich), mit dem „alle geleisteten Überstunden (Montag bis Samstag, 5.00 – 20.00 Uhr) mit einem Zuschlag von 50% abgegolten“ sind; und „für darüber hinaus geleistete Überstunden an Sonntagen und in der Nacht (20.00 Uhr bis 5.00 Uhr) werden pro Monat 15 Stunden mit einem Zuschlag von 100%“ mit einem Betrag in einer näher bezeichneten Höhe (12 mal jährlich) zusätzlich bezahlt.

Dem der Berufungsbehörde ebenfalls vorliegenden Tätigkeitsbericht für das Kalenderjahr 2000 zufolge hat der Arbeitnehmer an folgenden Tagen bzw. zu folgenden Zeiten

Überstunden geleistet (vorauszuschicken ist, dass Angaben zu Beginn und Ende der täglichen Arbeitszeit fehlen; angegeben ist nur die Gesamtanzahl an Arbeitsstunden pro Tag und – gegebenenfalls – wie viele Stunden davon auf Überstunden mit einem 50%-igen Zuschlag [5 Uhr bis 20 Uhr] und auf Überstunden mit einem 100%-igen Zuschlag [20 Uhr bis 5 Uhr und Sonntage] entfallen): Montag bis Freitag Überstunden mit einem 50%-igen Zuschlag; fallweise wurden Montag bis Freitag auch Überstunden mit einem 100%-igen Zuschlag geleistet, jedoch nie mehr als 1 oder 2 Stunden pro Tag (Ausnahme: 3. Oktober 2000, an diesem Tag sind den Aufzeichnungen zufolge 6 Stunden mit einem 100%-igen Zuschlag geleistet worden); an den Samstagen wurden – entgegen dem Vorbringen der Bw. (Stellungnahme vom 18. März 2002) - keine Überstunden geleistet; an den Sonntagen wurden regelmäßig Überstunden (mit einem 100%-igen Zuschlag) geleistet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 68 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idF vor Inkrafttreten des BGBI I 2001/59 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertages- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 4.940 S monatlich steuerfrei.

Zusätzlich zu Abs. 1 sind Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 590 S monatlich, steuerfrei (§ 68 Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nacharbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen.

Die steuerliche Behandlung der Überstundenzuschläge hängt davon ab, ob die Überstunden einerseits an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit (§ 68 Abs. 6 EStG 1988) oder andererseits außerhalb dieser Zeiten erbracht werden. Da § 68 Abs. 1 EStG 1988 neben den auf 5 Stunden eingeschränkten steuerbegünstigten „Normalüberstunden“ (§ 68 Abs. 2 leg. cit.) eine eigene Steuerbegünstigung normiert, ist zwischen „Normalüberstunden“ (Überstunden zu Tageszeiten an Werktagen) und sogenannten qualifizierten Überstunden (Überstunden an Sonn- und Feiertagen und in der Nachtzeit) zu unterscheiden. Wenn „normale Überstunden“ vorliegen, besteht diese Begünstigung nur darin, dass gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 die Zuschläge für die ersten 5 Überstunden pro Monat im Ausmaß von 50% des Überstundengrundlohnes, höchstens aber S 590,00 monatlich, steuerfrei sind. Wenn Zuschläge für an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit erbrachte Überstunden vorliegen,

sind die Zuschläge gemäß § 68 Abs. 1 leg. cit. im Rahmen des Freibetrages von monatlich S 4.940,00 steuerfrei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss in Anbetracht der dem § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu Grunde liegenden Intention, nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die gezwungen sind, zu den im § 68 Abs. 1 leg. cit. angeführten Zeiten Leistungen zu erbringen, auch der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen und Zeiten die Tätigkeiten zu erbringen, nachgewiesen werden, hätten es doch sonst Arbeitgeber und Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch Verlagerung der Überstundentätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (VwGH vom 26. Jänner 2006, Zl. 2002/15/0207, vom 28. Oktober 2004, Zl. 2000/15/0054, vom 31. März 2004, Zl. 2000/13/0073). Der Verwaltungsgerichtshof führt in diesem Zusammenhang weiters aus, dass immer dann, wenn es in einem Verfahren um die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen geht, der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund tritt, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Da als Nacharbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden gelten (§ 68 Abs. 6 EStG 1988), liegen schon im Hinblick darauf, dass sich die (Überstunden)Nacharbeit des Arbeitnehmers auf eine Stundenanzahl von einer bzw. zwei Stunden beschränkt, die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung der mit diesen Nacharbeitsüberstunden ausbezahlten Zuschläge nicht vor. Das allgemein gehaltene Vorbringen der Bw. – der Arbeitnehmer übe die Funktion eines Geschäftsführers aus, unterliege nicht dem Arbeitszeitgesetz und hätte seine Arbeitszeit kundenorientiert zu gestalten – lässt keinen Grund erkennen, der eine (Überstunden)Tätigkeit an Samstagen (zur Gänze) ausschließt bzw. darauf schließen lässt, der Arbeitnehmer wäre aus betrieblichen Gründen gezwungen gewesen, seine (Überstunden)Leistungen an Sonntagen und in der Nacht zu erbringen. Die Berufungsbehörde erachtet es daher als nicht erwiesen, dass zwingende betriebliche Gründe für die Erbringung von sogenannten qualifizierten Überstunden (an Sonntagen und in der Nachtzeit) vorlagen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 27. August 2007