

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache des Bf., Adr., über die Beschwerde vom 1.4.2015 gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 2/20/21/22 vom 23.3.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Abgabenhöhe und die Bemessungsgrundlagen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) gab in seiner Einkommensteuerklärung für das Streitjahr u.a. außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 5.391,44 € an. Der Einkommensteuerbescheid 2014 wurde in weiterer Folge (ohne Überprüfung) vom Finanzamt erstellt.

Dann legte der Bf. eine Beschwerde gegen diesen Bescheid ein, in der er eine Korrektur betreffend § 68 Abs. 2 EStG (vom Bf. beschrieben mit "*§ 68 Abs. 2 Lohnsteuerrichtlinien Überstundenzuschlag bei All-In-Verträgen*") und Sachbezug seines Dienstfahrzeugs sowie die Berücksichtigung eines Gebührenbescheids verlangte. Im Rahmen der Beschwerdebearbeitung durch das Finanzamt wurden auch die außergewöhnlichen Belastungen geprüft und es kam im Zuge der Beschwerdevorentscheidung (BVE) diesbezüglich zu einer Verringerung der anerkannten Aufwendungen. Dies mit der Begründung, dass die vom Bf. nachgereichten Belege über 5.097,38 € Ausgaben der privaten Lebensführung beträfen, die weder eine außergewöhnliche Belastung (mangels Zwangsläufigkeit) noch Sonderausgaben darstellten. Es handelte es sich dabei um laut Angaben des Bf. um "*Grunderwerbssteuer zu Schenkung Eigentumswohnung B, Maklerprovision zu Wohnraumschaffung Mietwohnung Wien, Mietvertragsgebühr zu Wohnraumschaffung Mietwohnung Wien und Schenkungsvertrag sowie alle notwendigen behördlichen Abgaben zu*

Eigentumswohnung B". Auch der Gebührenbescheid wurde vom Finanzamt nicht als Aufwendung berücksichtigt. Dadurch kam es in der Beschwerdevorentscheidung zu einer Nachforderung in Höhe von 126,00 €. Über den Sachbezug und die Zuschläge gemäß § 68 Abs. 2 EStG wurde in der BVE jedoch nicht abgesprochen.

Der Bf. brachte (am 4.4.2016) daraufhin einen Vorlageantrag gemäß § 264 Bundesabgabenordnung (BAO) (bezeichnet als *Beschwerde bzw. Berufung nach § 250 Abs. 1 BAO*) ein, mit dem abermaligen Begehren einer Korrektur von "§ 68/2 Lohnsteuerrichtlinien (Überstundenzuschlag bei All-in-Verträgen)" (gemeint ist § 68 Abs. 2 EStG) sowie betreffend Sachbezug Dienstfahrzeug. Dabei verlangte er, den halben Sachbezugswert anzusetzen, da er das Kfz. im Jahresdurchschnitt weniger als 500 km/Monat privat nutze. Außerdem führte er darin aus, dass das Finanzamt sein Einkommen im Rahmen der Korrektur (gemeint: *durch die BVE*) falsch berechnet habe.

Es wurde in weiterer Folge vom Finanzamt an den Bf. ein Vorhalt versendet, in dem der Dienstvertrag und ein Nachweis über die Aufzeichnungen der geleisteten Überstunden verlangt wurde. Der Bf. leistete diesem Vorhalt Folge und übermittelte die angeforderten Unterlagen. Aus diesen aktenkundigen Unterlagen geht hervor, dass der Bf. in den Monaten September 2014 9 Überstunden sowie im November 2014 9,5 Überstunden geleistet hat.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat das Finanzamt mit Vorhalt vom 14.12.2016 zur Stellungnahme bzw. Übermittlung eines berichtigten Lohnzettels/ Steuerberechnungsblatts für das Streitjahr aufgefordert. Nach einer Fristverlängerung erfolgte die Mitteilung, dass das zuständige Betriebsstätten-Finanzamt die Anfrage des Wohnsitz-Finanzamts nicht beantwortet hatte. Beiliegend wurde eine Exceltabelle des Bf. (mit seiner eigenen Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung 2014) übermittelt.

In weiterer Folge hat das BFG den Dienstgeber des Bf. zur Vorlage eines berichtigten Lohnzettels (§ 84 EStG) aufgefordert, der dem BFG übermittelt wurde. Dieser neue Lohnzettel stimmt (bis auf geringfügige Abweichungen) mit den Berechnungen des BFG überein und wird daher der Berechnung dieses Erkenntnisses zu Grunde gelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig sind nach Ergehen der Beschwerdevorentscheidung vom 7. März 2016 nur mehr die Steuerfreiheit von Überstundenzuschlägen und die Anwendung des halben Sachbezugswertes für die Verwendung des vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten KFZ.

1. Steuerfreiheit von Überstundenzuschlägen (§ 68 Abs. 2 EStG):

Der Bf. hat das gegenständliche Dienstverhältnis am 17.02.2014 angetreten. Mit dem am 30.1.2014 abgeschlossenen Dienstvertrag wurde festgelegt, dass mit dem monatlichen Bruttogehalt sämtliche Mehrarbeit -bzw. Überstunden des Bf. abgegolten seien.

Die wöchentliche Arbeitszeit des Bf. sollte 38,5 Stunden betragen. Im Bedarfsfall war der Bf. jedoch verpflichtet, Mehrarbeit zu leisten. Überstunden wurden vom Bf. im Jahr 2014 regelmäßig (in monatlich unterschiedlichem Ausmaß) geleistet.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Bf. vorgelegten Dienstvertrag und den Aufzeichnungen über Überstunden und ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung sind - zusätzlich zu den in § 68 Abs. 1 leg. cit. genannten Zuschlägen - Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 86 Euro monatlich, steuerfrei.

Soweit Zulagen und Zuschläge durch § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 nicht erfasst werden, sind sie gemäß § 68 Abs. 3 EStG 1988 nach dem Tarif zu versteuern.

Als Überstunde gilt gemäß § 68 Abs. 4 EStG 1988 jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde. Als Normalarbeitszeit gilt jene Arbeitszeit, die auf Grund

1. gesetzlicher Vorschriften,
2. von Dienstordnungen der Gebietskörperschaften,
3. aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
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 leg. cit. festgelegten Zuschläge oder die im Sinne der Z 7 leg. cit. 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 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. u.a VwGH 24.5.1993, 92/15/0037 sowie VwGH 29.1.1998, 96/15/0250).

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 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 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. VwGH 29.1.1998, 96/15/0250 und die dort zitierte Literatur und Judikatur, siehe auch Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 68 Rz 16)

Im gegenständlichen Fall wurde im abgeschlossenen Dienstvertrag festgelegt, dass mit dem Monatsgehalt allfällige Mehrleistungen ("sämtliche Mehrarbeit- bzw. Überstunden") abgegolten sein sollten. Das monatliche Gehalt stellt daher eindeutig einen Gesamtbetrag dar. Für Überstunden des Bf. werden laut Dienstvertrag keine besonderen Entgelte ausbezahlt.

Eine solche Vereinbarung (sogenannter "All-in-Vertrag") erlaubt jedoch - nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes - die Herausrechnung der steuerbegünstigte 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. 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 (vgl. VwGH 29.1.1998, 96/15/0250, sowie VwGH 25.11.1999, 97/15/0206 und VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207 sowie die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats vom 27.04.2011, RV/0299-W/05 sowie vom 25.07.2008, RV/1191-W/05).

Im vorliegenden Fall ist somit laut Dienstvertrag keine Einzelabgeltung nachgewiesener Überstunden erfolgt, sondern eine Pauschalabgeltung auf der Grundlage des Dienstvertrages. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts ist die Formulierung im Dienstvertrag des Bf., dass mit dem monatlichen Bruttobezug jedwede Mehrarbeit bzw. Überstundenleistung abgegolten ist, unmissverständlich und eindeutig und bedarf daher keiner Auslegung oder Erläuterung. Mit dem im Dienstvertrag angeführten monatlichen Bruttobezug sind sämtliche Arbeitsleistungen des Bf. - auch Überstundenleistungen - abgegolten.

In der Vereinbarung, dass mit dem Bruttogehalt des Bf. "Mehrarbeit und Überstunden abgegolten sind", ist eine - steuerrechtlich - wirksame Abrede über ein Überstundenpauschale nicht zu erblicken; es fehlt an der Vereinbarung über die Anzahl der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen und zu leistenden Überstunden.

Auch die Aufzeichnung über geleistete Überstunden ersetzt eine entsprechende Vereinbarung nicht, ist es doch mangels Festlegung einer Gesamtstundenleistung nicht möglich, aus dem Dienstvertrag den Grundlohn zu berechnen. Würden die jeweils tatsächlich geleisteten Überstunden der Berechnung zugrunde gelegt, wäre der Grundlohn schwankend, was, wie dies der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, dem Begriff eines solchen Lohnes widersprechen würde.

Aus den dargelegten Gründen kann dem Begehrten des Bf. nicht gefolgt werden, die Begünstigung des § 68 EStG 1988 für Überstundenzuschläge zur Anwendung zu bringen.

2. Kraftfahrzeug (Kfz) - halber Sachbezugswert:

In der Beschwerde gegen den (vom Finanzamt im Zuge der vom Bf. beantragten Arbeitnehmerveranlagung erlassenen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014, begehrte dieser den Sachbezug für das arbeitgebereigene KfZ in Höhe des halben Betrages anzusetzen. Er legte das Fahrtenbuch in Kopie bei und brachte vor, dass er im Jahresdurchschnitt das zur Verfügung gestellte Dienstfahrzeug weniger als 500 km/Monat nutzte.

Gemäß § 15 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen (Abs. 2 leg. cit.).

Die Bewertung bestimmter Sachbezüge ist in der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 29/2014 (ab 1.3.2014) geregelt: Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 720 € monatlich, anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung).

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 360 € monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich (§ 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung).

Üblicherweise dient der Nachweisführung ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch.

Es ist unstrittig, dass der Bf. das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung des halben Sachbezuges im Zusammenhang mit dem arbeitgebereigene KFZ durch das von ihm geführte und vorgelegte (ordnungsgemäß geführte) Fahrtenbuch nachgewiesen hat. Da der Bf. durchschnittlich weniger als 500 km/Monat privat fährt, ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts der halbe Sachbezugswert anzusetzen.

Aus der Sachbezugswerteverordnung kann jedoch nicht entnommen werden, dass der Sachbezugswert tageweise zu aliquotieren ist, wie dies der Bf. vermeint. Vielmehr wird in dieser Verordnung auf das Monat abgestellt, sodass im vorliegenden Fall der halbe Sachbezugswert für 6 Monate anzusetzen ist, da der Bf. das Fahrzeug erst im Juli 2014 übernommen hat. Das sind € 305,25 durch 2 mal 6 Monate, somit ergeben sich in Summe € 915,78 Sachbezug für das Streitjahr.

3. Außergewöhnliche Belastungen:

Hinsichtlich der vom BFG - in Übereinstimmung mit der belangten Behörde vorgenommenen - Änderung betreffend die sonstigen außergewöhnlichen Belastungen wird auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 7. März 2016 sowie auf die Gesetzesbestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 verwiesen. Es werden diesbezüglich nunmehr (wie schon in der BVE) Krankheitskosten in Höhe von € 294,06 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Nachdem die Beschwerde keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war (unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung) eine Revision daher nicht zuzulassen.

Wien, am 2. Oktober 2017