



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WS, G, S 22, vertreten durch Mag. Sylvia Frick, Steuerberaterin & Wirtschaftstreuhänderin, 6832 Röthis, Schulgasse 28, vom 14. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, vom 6. November 2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach der am 4. Mai 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt:</b>		<b>543.075,00</b> <b>S</b> <b>39.466,79 €</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Werbungskosten	573.643,28 S - 3.600,00 S	570.043,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		570.043,00 S
Sonderausgaben: Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genusscheine und junge Aktien Steuerberatungskosten Kirchenbeitrag		- 6.497,00 S - 4.746,00 S - 1.000,00 S
<b>Außergewöhnliche Belastungen:</b> <b>Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988)</b> <b>Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche</b>		<b>- 3.324,00 S</b>

<b>Belastungen wegen eigener Behinderung</b>	<b>- 11.400,00 S</b>
Einkommen	543.075,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	172.171,00 S
Verkehrsabsetzbetrag	- 4.000,00 S
Grenzgängerabsetzbetrag	- 750,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	167.421,00 S
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500,00 S mit 6%	4.754,03 S
Einkommensteuer	172.175,03 S
Ausländische Steuer	- 31.826,20 S
Festgesetzte Einkommensteuer	140.349,00 S

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr Grenzgänger nach Liechtenstein. Laut dem Lohnausweis für das Streitjahr erhielt er von seiner Arbeitgeberin ua. Überstundenzuschläge (50% für Arbeiten an Samstagen bzw. 100% für Arbeiten an Sonntagen) in Höhe von 866,40 SFr bzw. 4.468,80 SFr ausbezahlt. In seiner Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 beehrte er, diese gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln.

Das Finanzamt behandelte die strittigen Überstundenzuschläge nicht gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei, mit der Begründung, dass die Steuerfreiheit, nicht gegeben sei, da die Überstunden durch Zeitausgleich abgegolten worden seien. Voraussetzung für die Steuerfreiheit sei, dass die Zuschläge neben dem Grundlohn ausbezahlt würden.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2001 erhobenen Berufung vom 14. November 2002 brachte die im Spruch genannte steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Begründung, dass die Steuerfreiheit für die Zuschläge für geleistete Überstunden und Sonn- und Feiertagsarbeit deshalb nicht zustehe, da gegenständlich der Grundlohn in Form von Zeitausgleich abgegolten worden sei, sei nicht durch den Gesetzestext gedeckt. Dem Gesetz sei in keiner Weise zu entnehmen, dass die Grundvergütung pekuniär erfolgen müsse.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2003 (siehe zusätzliche Bescheidbegründung) als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2003 begehrte die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag wiederholte sie im Wesentlichen ihr Berufungsvorbringen.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2005 begehrte die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers nachträglich unter Vorlage einer amtsärztlichen Bestätigung, die Pauschbeträge betreffend die 50%ige Erwerbsminderung und wegen Krankendiätverpflegung (Zuckerkrankheit) als aussergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Was die Ausführungen in der am 4. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung anlangt, wird auf die ausführliche Niederschrift verwiesen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**1) Überstundenzuschläge:**

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 4.940,00 S (360,00 €) monatlich steuerfrei. 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, insgesamt höchstens jedoch 590,00 S (43,00 € monatlich), steuerfrei. Zuschläge für Samstagsarbeit können grundsätzlich nur nach Maßgabe des § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei bleiben.

Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergibt sich, dass die Voraussetzungen für deren (teilweise) Steuerfreiheit grundsätzlich nur dann erfüllt sind, wenn sie neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn, sei es mit einem festen Betrag oder in Prozentsätzen des Arbeitslohnes, gewährt werden. Man kann diese Voraussetzung als funktionelle Bedingung bezeichnen, die als Grundvoraussetzung für alle in § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge Geltung hat. Solche Zulagen und Zuschläge können daher ihrer Funktion nach nur Bestandteile des Arbeitslohnes sein. Der Begriff des Zuschlags setzt auch voraus, dass für die zuschlagsfähige Tätigkeit eine Grundvergütung gezahlt wird, zu der ein besonderes Entgelt für die mit der Überstundenarbeit bzw. Sonntags- und Feiertagsarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängenden Überstunden verbundenen Erschwernis dazugeschlagen wird (vgl. zB Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 7 zu § 68).

Das Entgelt für Überstunden besteht regelmäßig aus dem Grundlohn, der auch für jede Normalarbeitszeitstunde bezahlt wird, und einem Mehrarbeitszuschlag, der dafür bezahlt wird, dass die Arbeitsleistung außerhalb der üblichen Arbeitsstunden erbracht wird. Es muss also für jede Überstunde zunächst ein Betrag bezahlt werden, den der Arbeitnehmer auch als

Entlohnung für eine Arbeitsstunde innerhalb der Normalarbeitszeit erhält; wenn der Arbeitnehmer darüber hinaus einen Betrag für die Überstunde erhält, kann dieser Mehrbetrag als Zuschlag für Mehrarbeit (Überstundenzuschlag) gelten. Wird die Überstunde durch Zeitausgleich abgegolten, der Überstundenzuschlag hingegen ausgezahlt, dann ist eine Steuerfreiheit nicht gegeben, weil die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG geregelten Zulagen und Zuschläge nur dann vorliegt, wenn derartige Zulagen und Zuschläge neben dem Grundlohn bezahlt werden (vgl. zB Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 4.2 zu § 68 EStG 1988).

Eine begünstigte (steuerfreie) Behandlung von Zuschlägen für Überstundenleistungen bzw. Sonntags- und Feiertagsarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstunden ist nur unter der Voraussetzung möglich, dass tatsächlich Überstundenleistungen erfolgt sind, diese grundlohnmäßig abgegolten wurden und zusätzlich Zuschläge für diese Arbeitsleistungen bezahlt wurden. Sofern ein Grundlohn nicht geleistet wird, was bei Gewährung von Zeitausgleich der Fall ist, kann es daher keine Steuerfreiheit für den Überstundenzuschlag geben. Begünstigten Zuschlägen für Überstunden bzw. Zuschlägen für Sonntags- und Feiertagsarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstunden muss in jedem Falle ein steuerpflichtiger Grundlohn gegenüberstehen.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates beruht die Gesetzesinterpretation der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers, nämlich, dass auf Grund des Umstandes, dass der Gesetzgeber keine Aussage hinsichtlich der Art der Abgeltung des Grundlohnes trifft, die Überstundenzuschläge bei Abgeltung des Grundlohnes in Form von Zeitausgleich steuerfrei behandelt werden können, auf einem zu weiten Normverständnis. Der Gesetzgeber hat in § 68 EStG 1988 zwar nicht ausdrücklich festgehalten, dass die Zuschläge für Überstunden bzw. Sonntags- und Feiertagsarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstunden nur dann steuerlich begünstigt behandelt werden können, wenn diese Arbeiten grundlohnmäßig (also in Geld) abgegolten sind, dennoch hat sich aus der verwaltungsgerichtlichen Judikatur die Verwaltungspraxis entwickelt, dass Zuschläge nur dann steuerfrei behandelt werden können, wenn die geleisteten Überstunden zunächst nach den normalen Lohnsätzen abgegolten sind (vgl. zB VwGH 9.5.1978, 1605/75; VwGH 24.9.1996, 94/13/0237; VwGH 29.1.1998, 96/15/0250; VwGH 24.11.1999, 99/13/0028).

Das Höchstgericht hat in seinen Entscheidungen festgehalten, 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*.

Der vom Verwaltungsgerichtshof verwendete steuerrechtliche Begriff des Arbeitsentgeltes

wird in § 25 EStG 1988 definiert. Unter Entgelt wird steuerrechtlich jede Art von Bezügen und Vorteilen verstanden. Die Begriffe "Bezüge" und "Vorteile" umfassen alle Einnahmen und geldwerte Vorteile, die dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig zufließen, zB Gehälter, Löhne, Provisionen, Belohnungen, Tantiemen, Sachbezüge, freiwillige Sozialleistungen usw. Zeitausgleich aber stellt mangels Zufluss von Geld oder eines entgeltlichen Vorteiles keine Entlohnung (kein Arbeitsentgelt) im Sinne des Steuerrechts dar.

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach die seiner Ansicht nach mögliche Variante, dass ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber im Rahmen der Überstundenvergütung einen Sachbezug als Grundlohn erhalte, ein Hinweis darauf sei, dass das Gesetz auch dann die Steuerfreiheit für Überstundenzuschläge vorsehe, wenn der Grundlohn nicht in Geld abgegolten werde, ist zu sagen, dass es laut österreichischem Arbeitszeitgesetz nicht möglich ist, den Grundlohn für Überstunden in Form von Hingabe von Sachbezügen abzugelten. Eine solche Form von Abgeltung von Überstunden kann auch nicht im Rahmen von Einzelverträgen, Betriebsvereinbarungen oder Kollektivverträgen vereinbart werden (vgl. zB [http://portal.wko.at/wk/dok\\_detail\\_file.wk?AngID=1&DocID=173994&StID=95656&DstID=0](http://portal.wko.at/wk/dok_detail_file.wk?AngID=1&DocID=173994&StID=95656&DstID=0); [http://portal.wko.at/wk/dok\\_detail\\_file.wk?AngID=1&DocID=173995](http://portal.wko.at/wk/dok_detail_file.wk?AngID=1&DocID=173995)).

In Anbetracht dieser Rechtslage aber auch unter Beachtung der steuersystematischen und sozialpolitischen Bedeutung des § 68 EStG 1988, die überwiegend darin liegt, dem Arbeitnehmer einen **finanziellen** Ausgleich für die besonderen Erschwernisse und Belastungen zu gewähren, die mit Überstunden bzw. Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit verbunden sind (vgl. Hermann/Heuer/Raupach, § 3b EStG Anm. 4) bringt der vom Verwaltungsgerichtshof verwendete Begriff "Arbeitsentgelt" klar zum Ausdruck, dass Überstunden - um bezahlte Überstundenzuschläge steuerfrei behandeln zu können - stets zunächst grundlohnmäßig in Geld abzugelten sind.

## **2) Pauschbeträge für Erwerbsminderung und Krankendätverpflegung:**

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen, wenn er durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat, ein Freibetrag zu (Abs. 3 leg. cit.). Gemäß § 35 Abs. 2 leg. cit. ist die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit durch eine amtliche Bescheinigung der für die Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Gemäß § 35 Abs. 3 leg. cit. ist bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45% bis 54% jährlich ein Freibetrag in Höhe von 3.324,00 S (243,00 €) zu gewähren.

Gemäß § 35 Absatz 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten,

sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu einer Behinderung im Sinne des Abs. 3 führen. Nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, über außergewöhnliche Belastungen sind Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Zuckerkrankheit ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten pro Kalendermonat mit 950,00 S (69,00 €) zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2005 begehrte die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers unter Vorlage einer amtsärztlichen Bestätigung vom 11. Mai 2004, worin bestätigt wird, dass der Berufungswerber seit dem Jahre 2001 zu 50% erwerbsgemindert sei und seit mehr als fünf Jahren Krankendiätverpflegung wegen seiner Zuckerkrankheit benötige, die Pauschbeträge betreffend die 50%ige Erwerbsminderung und wegen Krankendiätverpflegung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 35 EStG 1988 anzuerkennen. Diese Pauschbeträge waren folglich antragsgemäß [3.324,00 S oder 243,00 € jährlich (50%ige Erwerbsminderung) und 950,00 S oder 69,00 € monatlich, ds. 11.400,00 S oder 828,00 € jährlich (Krankendiätverpflegung)] zu berücksichtigen.

Gesamthaft gesehen war daher - auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Mai 2006