



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch PMK Steuerberatungs-GmbH, 4611 Wels, Hauptstraße 37, vom 10. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten vom 4. August 2003 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 1999, 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide für die Kalenderjahre 1999 und 2000 bleiben unverändert.

Die Abgaben für das Kalenderjahr 2001 werden wie folgt festgesetzt:

Lohnsteuer: € 3.903,91

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe:

Bemessungsgrundlage: € 798.290,06 davon 4,5% € 35.923,05

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Bemessungsgrundlage: € 798.290,06 davon 0,51% € 4.071,27

Die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) fand für den Zeitraum 1999 bis 2001 eine Lohnsteuerprüfung statt. Vom Prüfungsorgan wurde die Feststellung getroffen, dass von der Bw. Überstundenzuschläge für den Dienstnehmer A im Kalenderjahr 1999 in Höhe von S 11.060,00 (€ 803,76) und für die Kalenderjahre 2000 und 2001 in Höhe von je S 66.360,00 (€ 4.822,57) gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steuerfrei gelassen worden sind. Vom Prüfungsorgan wurde die Auffassung vertreten – da laut dem Dienstvertrag mit dem monatlichen Entgelt jedwede Mehrarbeit bzw. Überstundenleistung abgegolten sind - dass eine steuerrechtlich wirksame Abrede über eine Überstundenpauschale nicht zu erblicken sei. Es fehle an der Vereinbarung über die Anzahl der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen zu leistenden Überstunden. Eine steuerfreie Begünstigung sei daher nicht gegeben.

Weiters hat das Prüfungsorgan festgestellt, dass an den Dienstnehmer B - das Dienstverhältnis zur Bw. wurde im Kalenderjahr 1999 beendet - im Kalenderjahr 2001 eine freiwillige Abfertigung, welche von der Bw. nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 versteuert worden ist, zur Auszahlung gelangte. Da die freiwillige Abfertigung 24 Monate nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt worden ist, sei die Steuerbegünstigung zu versagen.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfungsorgans an und zog die Bw. mit den gegenständlichen Bescheiden zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von insgesamt S 92.393,95(€ 6.714,53) heran und setzte den Dienstgeberbeitrag mit S 3.150,01 (€ 228,92) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit S 356,94 (€ 25,94) fest.

Gegen diese Bescheide wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass A die Position eines Betriebsleiters bekleide. Er sei für die technische bzw. betriebswirtschaftliche Leitung des gesamten Produktionsbetriebes, dieser umfasse 3 Werke, zuständig. Im Kollektivvertrag sei die wöchentliche bzw. monatliche Sollarbeitszeit geregelt. Dies sei 38,5 Stunden wöchentlich bzw. 167 Stunden monatlich. Außerdem sei im Kollektivvertrag für Angestellte der Mindestgrundgehalt geregelt. Anhand der mitgeführten Stundenaufzeichnungen sei es möglich, die Soll – bzw. Iststunden aufzurechnen und die angefallenen Zuschläge herauszuschälen. Durch die mitgeführten Aufzeichnungen sei auch gewährleistet, dass dem Dienstnehmer in einem Durchrechnungszeitraum von 52 Wochen kein finanzieller Nachteil erwachsen könne. Sollte nämlich durch die Überstundenaufzeichnungen die Differenz zwischen Kollektivvertrag bzw. Istgehalt aufgebraucht sein, müsse eine dementsprechende Nachzahlung erfolgen. Der im Vertrag unter Punkt Bezüge enthaltenen Zusatz sei nicht nur in arbeitsrechtlicher sondern auch in steuerrechtlicher Hinsicht zu vertreten. Betreffend den

Dienstnehmer B wurde vorgebracht, dass es unumstößlich gewesen sei eine Konkurrenzklausel in den Dienstvertrag aufzunehmen. Wäre die Bw. der Zahlung der freiwilligen Abfertigung nicht nachgekommen, wäre die Zahlung einklagbar gewesen.

Vom Finanzamt wurde die Berufung zur Stellungnahme an das Prüfungsorgan weitergeleitet. In der Stellungnahme hat das Prüfungsorgan folgendes ausgeführt:

A

Auch im Geltungsbereich des EStG 1988 erfordert ein für die Begünstigungen des § 68 EStG 1988 relevantes Überstundenpauschalübereinkommen eine Vereinbarung über die Anzahl der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen und zu leistenden Überstunden. Aufzeichnungen über geleistete Überstunden ersetzen diese Vereinbarung nicht, ist es doch mangels Festlegung einer Gesamtstundenleistung nicht möglich zu prüfen, wann durch die Gewährung eines Zuschlages der Grundlohn eine Kürzung erfährt und damit eine abzulehnende Herausschälung eines Zuschlages aus dem Grundlohn erfolgt.

Wird ein Gesamtmonatsgehalt vereinbart, das 14 mal im Jahr zur Auszahlung gelangt und das sämtliche Überstunden vergütet, gleichgültig in welchem Ausmaß sie anfallen und ob es sich um Nacht – Sonntags – oder Feiertagsarbeit handelt, erlaubt dies ein Herausrechnen der steuerbegünstigt zu behandelnden Zuschläge nicht. Einer derartigen Vereinbarung ist weder das genaue Maß der Überstunden entnehmbar noch das Ausmaß von Überstunden mit erhöhtem Zuschlag. Daraus folgt, dass auch der vereinbarte Grundlohn aus dieser Vereinbarung nicht errechnet werden kann.

Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Überstunden vermögen an der Tatsache nichts zu ändern, dass das vereinbarte Gehalt laut Dienstvertrag nicht erreichbar ist.

Bei dieser Sachlage ist eine Feststellung über die Normalarbeitszeit im Sinne des § 68 Abs. 4 EStG 1988 für die Entscheidung überflüssig. Auch die Feststellung der Normalarbeitszeit ändert nichts daran, dass sich der Lohn für die Normalarbeitsstunde aus der festgestellten Gehaltsvereinbarung nicht hätte errechnen lassen.

Würden jeweils die tatsächlich geleisteten Überstunden der Berechnung zugrunde gelegt, wäre der Grundlohn schwankend, was dem Begriff einer Gesamtgehaltsvereinbarung widerspricht.

B

Im Dienstvertrag war eine zweijährige Konkurrenzklausel vereinbart worden. Bei Einhaltung dieser Klausel (24 Monate ab Beendigung keine Tätigkeit in ähnlich gelagerten Betrieben)

wurde dem Dienstnehmer eine freiwillige Abfertigung zugesichert, die nach Erfüllung der Klausel steuerbegünstigt an ihn zur Auszahlung gelangte.

Bei einer freiwilligen Abfertigung handelt es sich um eine über die gesetzlichen Leistungen hinausgehende freiwillige Leistung, die im vorliegenden Fall nach Erfüllung der vereinbarten Konkurrenzklausel ausbezahlt wurde. Die freiwillige Auszahlung wurde somit im vorliegenden Fall mit einer auflösenden Bedingung verbunden, bei deren Eintritt der Arbeitgeber zur Rückforderung der freiwilligen Abfertigung berechtigt ist. Es liegt hier eine freiwillige Verpflichtung des Arbeitgebers verbunden mit einer auflösenden Bedingung vor.

Die steuerbegünstigte Behandlung derartiger Abfertigungszahlungen ist allerdings zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Freiwillige Abfertigungen und dgl können auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses steuerbegünstigt behandelt werden, wenn sie zu einem späteren Zeitpunkt (spätestens zwölf Monate nach Beendigung des Dienstverhältnisses) anfallen.

Diese Stellungnahme des Prüfungsorgans wurde der Bw. zur Gegenäußerung übermittelt. Von der Bw. wurde keine Gegenäußerung abgegeben. Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurden vom Finanzamt im Wesentlichen die Ausführungen des Prüfungsorgans in der Stellungnahme zur Berufung angeführt.

Daraufhin wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ein Vorlageantrag eingebracht. Der Vorlageantrag richtet sich nur gegen die Nachversteuerung der Überstundenzuschläge. Ergänzend wurde ausgeführt, dass eine Herausschälung bei einer Inklusivvereinbarung nachvollziehbar sei. Folgendes Beispiel wurde für den Dienstnehmer A dargestellt:

Ist - Gehalt: S 103.328,00

Mindestgrundgehalt lt. KV: S 71.349,22

Normalarbeitszeit lt. KV: 167,00 Stunden

Überstundenteiler lt. KV: 143,00 Stunden

Lösung:

Ist - Gehalt abzüglich KV Gehalt S 31.978,78 In diesem betragsmäßigen Ausmaß seien Überstunden abgedeckt

Mindestgrundgehalt lt. KV S 71.349,22:143=498,95

Anhand der Überstunden bzw. Arbeitsaufzeichnungen könne nunmehr überprüft werden, ob die herausgerechneten Überstundenzuschläge zu Recht bestehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw. hat mit A einen Dienstvertrag abgeschlossen. Dieser Dienstvertrag umfasst 11 Punkte. Im Punkt 1 ist das Aufgabengebiet des Dienstnehmers umschrieben. Punkt 2 lautet wörtlich:

Bezüge

Für seine gesamte in Punkt 1 dieses Vertrages umschriebene Tätigkeit erhält der Dienstnehmer ein monatliches Bruttogehalt in Höhe von S 105.000,00 zahlbar jeweils am Ende eines jeden Monats; Vordienstzeiten werden nicht angerechnet. Festgestellt wird, dass der Kollektivvertrag für Stein und Keramik gilt.

Darüberhinaus gebühren dem Dienstnehmer zwei weitere Monatsgehälter, zahlbar jeweils mit dem Mai - und Novembergehalt.

Mit den vorstehend genannten Bezügen ist jedwede Mehrarbeit bzw. Überstundenleistung abgegolten.

Nach Punkt 8 des Vertrages beginnt das Dienstverhältnis mit 1. Oktober 1999 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Aus Punkt 11 des Vertrages geht hervor, dass für das Dienstverhältnis die Bestimmungen des Angestelltengesetzes gelten und dass – da der Dienstnehmer leitender Angestellter sei – die Bestimmungen des Arbeitszeit – und des Arbeitsruhegesetzes keine Anwendung finden.

Von der Bw. wurden für den Dienstnehmer A bei der laufenden Lohnverrechnung Überstundenzuschläge steuerfrei belassen. Diese Zuschläge betragen laut Lohnzettel im Kalenderjahr 1999 S 11.060,00, und in den Kalenderjahren 2000 und 2001 je S 66.360,00 (S 4.940,00x12+S 590,00x12). Eine Überstundenaufstellung in Tabellenform für die Kalenderjahre 2000 und 2001 wurde während der Prüfung vorgelegt. Aus dieser Aufstellung ist nur das Datum und die Zeit, in welcher die Überstunden geleistet worden sind, ersichtlich zB. 17. 9. 2000 13:00 bis 17:30.

Das Finanzamt vertritt die Meinung, dass bei einer Gesamtmonatslohnvereinbarung mit welcher auch Überstunden abgegolten werden, eine Herausrechnung von steuerbegünstigt zu behandelnden Zuschlägen nicht zulässig ist.

Die Bw. ist der Auffassung, wenn Aufzeichnungen für Überstunden geführt werden, Überstundenzuschläge auch bei einer Gesamtmonatslohnvereinbarung herausgeschält werden können - wie an Hand des Beispiels im Vorlageantrag dargestellt – und die Zuschläge daher steuerfrei zu belassen sind.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz - Erschwernis und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags - Feiertags und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis S 4.940,00 (€ 360,00) monatlich steuerfrei.

Zusätzlich zu Abs. 1 sind Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohns, insgesamt höchstens jedoch S 590,00 (€ 43,00) monatlich, steuerfrei (§ 68 Abs. 2 EStG 1988).

Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nachtarbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die aufgrund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19:00 Uhr und 7:00 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 EStG 1988) 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 diese ersten 5 Überstunden pro Monat im Ausmaß von 50% des Überstundengrundlohns, höchstens aber S 590,00 (€ 43,00) monatlich, steuerfrei sind. Wenn Zuschläge für an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit erbrachte Überstunden vorliegen, sind die Zuschläge gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 im Rahmen des Freibetrages von monatlich S 4.940,00 (€ 360,00) steuerfrei.

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.

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 gleichbleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden abgilt, wobei sich die gleichbleibenden Verhältnisse überdies auch auf die zeitliche Lagerung von Normalüberstunden und qualifizierten Überstunden 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 vom 29. Jänner 1998, Zl. 96/15/0250, VwGH vom 26. Jänner 2006, Zl. 2002/15/0207).

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 EStG 1988 angeführten Zeiten Leistungen zu erbringen, muss 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.

Im gegenständlichen Fall ist laut Dienstvertrag keine Einzelabgeltung nachgewiesener Überstunden erfolgt, sondern eine Pauschalabgeltung auf der Grundlage des Dienstvertrages. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist die Formulierung im Dienstvertrag, 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 – auch Überstundenleistungen – abgegolten. Der monatliche Gehalt stellt

daher eindeutig einen Gesamtbezug dar. Für Überstunden werden laut Dienstvertrag keine besonderen Entgelte ausbezahlt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 29. Jänner 1998, ZI. 96/15/0250, vom 26. Jänner 2006, ZI. 2002/15/0207) erlaubt die Vereinbarung 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 auch, dass aus dieser Vereinbarung 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 – mit normalem Zuschlag einerseits und mit erhöhtem Zuschlag andererseits – zu erbringen sind, ist es nicht möglich, die Höhe des Grundlohnes zu eruieren.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Steuerbegünstigung für die Überstundenzuschläge versagt.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid für das das Kalenderjahr 2001 die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nur in Höhe des Nachforderungsbetrages vorgenommen. Die Bescheidgestaltung des Finanzamtes entspricht nicht der Bestimmung des § 201 BAO, nach welchen – der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 28. Mai 2008, ZI. 2008/15/0136,0127, folgend – stets die gesamte auf den Besteuerungszeitraum entfallende Abgabe festzusetzen ist.

Das Finanzamt hat über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates für das Kalenderjahr 2001 die Beträge laut den Kontendaten bekannt gegeben. Danach ist von der Bw. im Kalenderjahr 2001 der Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 491.162,00 (€ 35.694,13) und der Zuschlag in Höhe von S 55.663,99 (€ 4.045,26) abgeführt worden. Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag bzw. den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vor den Prüfungsfeststellungen beträgt S 10.914.711,11 (€ 793.202,99).

Ermittlung der Bemessungsgrundlage neu:

Ermittlung der Bemessungsgrundlage neu

	Schilling	Euro
BMG alt	10.914.711,11	793.202,99
Hinzurechnung	69.999,56	5.087,07
BMG neu	10.984.710,67	798.290,06
Dienstgeberbeitrag 4,5%	494.311.05	35.923,05
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 0,51%	56.022,02	4.071,27

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 27. April 2011