



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, S, vertreten durch B, G, vom 13. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 4. Dezember 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) begründete seine gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 fristgerecht eingebrachte Berufung zunächst damit, dass die Steuerfreiheit gemäß § 68 EStG 1988 von Überstundenzuschlägen für die ersten fünf Überstunden pro Monat bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von 590,-- ATS nicht berücksichtigt worden sei, obwohl von ihm regelmäßig weit über das Höchstmaß hinaus Überstunden geleistet worden seien, und ihm laut Dienstvertrag ein Überstundenpauschale in Höhe von 8.907,- ATS für 25 monatlich zu leistende Überstunden gewährt worden sei. Die Nichtberücksichtigung der Steuerfreiheit von Überstundenzuschlägen stelle eine Ungleichbehandlung gegenüber Steuerzahlern dar, deren Überstunden nicht pauschal sondern einzeln abgegolten würden. Er beantrage daher, die Berücksichtigung des gesetzlich festgelegten Höchstbetrages für Überstundenzuschläge in Höhe von 7.090,- ATS (= 590,- x 12) für das Jahr 2000 und von 4.130,- ATS (= 590,- x 7) für das Jahr 2001.

---

Darüber hinaus wandte er sich gegen die Besteuerung der von ihm im Jahr 2001 bezogenen Krankengelder. Laut Auskunft der Wiener Gebietskrankenkasse seien lediglich jene Krankengelder zu versteuern, die aus dem Dienstverhältnis resultierten, nicht jedoch solche, die aus der Arbeitslosenversicherung stammten. An ihn seien für die Zeit vom 28.3.2001 bis 27.11.2001 Krankengelder ausbezahlt worden. Sein Dienstverhältnis sei per 1.8.2001 beendet worden. Folglich stammten die Krankengelder ab 2.8.2001 aus der Arbeitslosenversicherung und müssten steuerbefreit sein. Es werde daher beantragt, sämtliche von der Wiener Gebietskrankenkasse zu Unrecht in Abzug gebrachten Lohnsteuerabzüge wieder gutzuschreiben. Die diesbezüglichen Beträge bezifferte der Bw. mit 2.126,45 ATS für den Zeitraum 20.8.2001 bis 31.12.2001, sowie 51,55 ATS für den Zeitraum 28.12.2001 bis 31.12.2001.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung, in welcher das Finanzamt bezüglich der Versteuerung der Überstundenzuschläge auf die Begründung einer die Einkommensteuer 1999 betreffenden Berufungsentscheidung verwies und hinsichtlich der Versteuerung der Krankengelder darauf hinwies, dass dem Bw. erst ab dem 22.4.2002 ein Arbeitslosengeldbezug gewährt worden sei, weshalb die im Jahr 2001 ausbezahlten Krankengelder steuerpflichtig seien, brachte der Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Darin verwies er hinsichtlich der Versteuerung von Überstundenzuschlägen auf den gegenüber 1999 veränderten und nicht vergleichbaren Sachverhalt, da es sich im Gegensatz zu 1999 nicht um nicht bezahlte Überstunden sondern lediglich um die Steuerfreistellung von Überstundenzuschlägen von bezahlten und geleisteten Überstunden handle. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Krankengelder beharrte der Bw. darauf, dass diese ab dem 2.8.2001 nicht mehr aus seinem Dienstverhältnis stammten und daher steuerfrei seien.

Im Rahmen der von der Abgabenbehörde zweiter Instanz durchgeführten Ermittlungen wurden vom damaligen Dienstgeber des Bw. der Dienstvertrag vom 21. Dezember 1998, sowie dessen Änderungen und Ergänzungen vom 26. Juli 1999 mit Wirkung vom 1.8.1999, vom 11. März 2000 mit Wirkung vom 1.4.2000, und vom 23. April 2000 mit Wirkung vom 1.1.2001 sowie die Lohnkonten und Stundenaufzeichnungen für die Jahre 2000 und 2001 vorgelegt. Von der Wiener Gebietskrankenkasse wurde bestätigt, dass die Höhe des an den Bw. für den Zeitraum 5.6.2001 bis 21.4.2002 ausbezahlten Krankengeldes anhand der Arbeits- und Entgeltsbestätigung seines Dienstgebers berechnet worden sei und es sich dabei um einen Bezug aus der gesetzlichen Krankenversicherung und nicht um eine Ersatzleistung aus der Arbeitslosenversicherung handle.

---

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

1.) Betreffend Steuerfreiheit von Überstundenzuschlägen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Während mit dem am 21.12.1998 abgeschlossenen Dienstvertrag ein Überstundenpauschale in Höhe von 8.907,- ATS für 25 monatlich zu leistende Überstunden vereinbart wurde, sahen die mit Wirkung vom 1.8.1999 vereinbarten Änderungen und Ergänzungen vom 26. Juli 1999 zu den Punkten Arbeitszeit und Entgelt u.a. Folgendes vor:

Die wöchentliche Arbeitszeit des Bw. sollte 40 Stunden betragen. Im Bedarfsfall war der Bw. jedoch verpflichtet Mehrarbeit zu leisten. Die Einteilung der Normalarbeitszeit oblag dem Arbeitgeber gemäß § 19 c Arbeitszeitgesetz unter Beachtung der geltenden Betriebsvereinbarungen.

Für den Bw. galt der Kollektivertrag für die Arbeitnehmer von X-Unternehmen. Aufgrund der für ihn vorgenommenen Einstufung sollte er ein monatliches Bruttogehalt in der Höhe von 55.000,- ATS bei 14-maliger Verrechnung jährlich erhalten. Allfällige Mehrleistungen sollten zur Gänze durch das Bruttogehalt inklusive Urlaubszuschuss und Weihnachtremuneration, sowie alle anderen Entgelte, wie z.B. Prämien, Boni, Zulagen und entgeltwerte Leistungen abgegolten sein. Eine weitere Verrechnung von Überstunden sollte nicht erfolgen.

Laut Dienstvertragsänderung vom 11. März 2000 mit Wirkung zum 1.4.2000 sollte der Bw. ein monatliches Gesamtgehalt von brutto 57.000,- ATS bei 14-maliger Verrechnung jährlich und zusätzlich eine variable Erfolgsprämie in Höhe von jährlich 70.000,- ATS erhalten. Die Neufestlegung dieser Erfolgsprämie sollte zumindest jährlich jeweils bis zum 31.3. jedes Kalenderjahres entsprechend der internen Richtlinie erfolgen und konnte dieser gemäß zwischen keiner Erfolgsprämie und einem Höchstwert von 30% über dem Richtwert liegen. Allfällige Mehrleistungen sollten zur Gänze durch den überkollektivvertraglichen Teil des Gesamtgehalts inklusive Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration, sowie alle anderen Entgelte, wie z.B. Prämien, Boni, Zulagen und endgeltwerte Leistungen abgegolten sein. Eine Verrechnung von Überstunden sollte daher nicht erfolgen.

Die Dienstvertragsänderung vom 23. April 2000 sah bei sonstiger Übernahme sämtlicher in der Dienstvertragsänderung vom 11. März 2000 festgelegten Punkte mit Wirkung 1.1.2001 eine Erhöhung des monatlichen Gesamtgehaltes auf 58.000,- ATS vor.

Der Bw. erhielt von Jänner bis März 2000 ein monatliches Bruttogehalt in Höhe von 55.475,- ATS und von April bis Dezember 2000 monatlich 57.000,- ATS zuzüglich einer monatlichen Prämie von 5.000,- ATS, sowie im Mai und November 2001 einen Urlaubszuschuss und eine

---

Weihnachtsremuneration von jeweils 57.000,- ATS und sonstige Sonderzahlungen von jeweils 3.750,- ATS. Im Jahr 2001 wurde von Jänner bis Juli ein laufendes monatliches Bruttogehalt von 4.215,02 € sowie bis inklusive März 2001 eine Prämie in Höhe von 254,35 € in Ansatz gebracht, wobei es jedoch wegen des Krankenstandes des Bw. zu Abzügen kam. Ab April 2001 entfiel die Gewährung einer Prämie.

Überstunden wurden vom Bw. im Jahr 2000 regelmäßig in monatlich unterschiedlichem Ausmaß im Jahr 2001 nur mehr vereinzelt geleistet. Der Bw. befand sich vom 14.2.2001 bis 6.4.2001 und vom 5.6.2001 bis 21.4.2002 im Krankenstand, das Dienstverhältnis wurde mit 1.8.2001 aufgelöst.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Bw. abgeschlossenen Dienstvertrag und dessen von ihm unterzeichneten Änderungen, dem von seinem Arbeitgeber erstellten Lohnkonto und dem Arbeitszeitnachweis und ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung sind zusätzlich zu den in § 68 Abs. 1 leg. cit. genannten Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 590 S monatlich, steuerfrei.

Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfasst werden, sind sie § 68 Abs. 3 EStG 1988 zufolge 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 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)

---

Im gegenständlichen Fall wurde entgegen den diesbezüglichen Angaben des Bw. in den oben zitierten Dienstvertragsänderungen im Widerspruch zum ursprünglich abgeschlossenen Dienstvertrag festgelegt, dass mit dem Monatsgehalt allfällige Mehrleistungen abgegolten sein sollten. Das Gehalt stellte einen Gesamtbezug dar, für Überstunden wurden keine besonderen Entgelte ausbezahlt.

Eine solche Vereinbarung erlaubt jedoch 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 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 25.11.1999, 97/15/0206 und 26.1.2006, 2002/15/0207).

Auch die Aufzeichnung über geleistete Überstunden ersetzt eine entsprechende Vereinbarung nicht, ist es doch mangels Festlegung einer Gesamtstundenleistung nicht möglich, aus den geänderten Dienstverträgen 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.

Schon aus diesem Grund kann dem Begehr des Bw. nicht gefolgt werden, auf einen Teil der in den geänderten Dienstverträgen festgelegten Monatsgehälter die Begünstigung des § 68 EStG 1988 für Überstundenzuschläge zur Anwendung zu bringen.

## 2.) Betreffend Besteuerung von Krankengeldern im Jahr 2001

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. befand sich u.a. in der Zeit vom 5.6.2001 bis 21.4.2002 im Krankenstand und bezog in diesem Zeitraum Bezüge aus der gesetzlichen Krankenversicherung. Die Höhe des an ihn ausbezahlte Krankengeldes wurde anhand einer Arbeits- und Entgeltsbestätigung seines

---

Dienstgebers berechnet. Sein Arbeitsverhältnis wurde mit 1.8.2001 aufgelöst. Arbeitslosengeld wurde vom Bw. erst ab 22.4.2002 bezogen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den diesbezüglichen Bestätigungen der Wiener Gebietskrankenkasse sowie des AMS und ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gem. § 122 Abs. 1 lit. a Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) hat der Versicherte nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Anspruch auf die Leistungen der Krankenversicherung für sich und seine Angehörigen (§ 123), wenn der Versicherungsfall (der Eintritt der Krankheit oder Arbeitsunfähigkeit) während der Versicherung eingetreten ist (§ 120 leg. cit.). Die Leistungen aus dem Versicherungsfall der Krankheit werden auch gewährt, wenn die Krankheit im Zeitpunkt des Beginnes der Versicherung bereits bestanden hat. Die Leistungen sind in allen diesen Fällen auch über das Ende der Versicherung hinaus weiterzugewähren, solange die Voraussetzungen für den Anspruch gegeben sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. c EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung.

Von der Einkommensteuer befreit sind § 3 Abs. 1 Zif.5 lit. a EStG 1988 zufolge das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen.

Der Bw. vertritt die Ansicht, dass das von ihm ab dem 2.8.2001 bezogene Krankengeld eine steuerfreie Ersatzleistung für das Arbeitslosengeld sei, da er ab diesem Zeitpunkt in keinem Beschäftigungsverhältnis gestanden und somit arbeitslos gewesen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Eintritt des Versicherungsfalles bereits während seines Dienstverhältnisses eingetreten ist und damit Anspruch auf Leistungen aus der gesetzlichen Krankenversicherung auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses weiterhin bestand. Die vom Bw. im Zeitraum 20.8.2001 bis 21.4.2002 bezogenen Krankengelder stammten daher eindeutig aus der gesetzlichen Krankenversicherung und wurden dementsprechend auch anhand der Bezüge des Bw. bemessen.

Sie konnten auch deshalb keine Ersatzleistung für Arbeitslosengeld sein, da § 7 Abs. 1 und 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 zufolge die Arbeitsfähigkeit eine Voraussetzung des Anspruches auf Arbeitslosengeld darstellt. Gemäß § 8. Abs.1 leg. cit. ist nur arbeitsfähig , wer nicht invalid beziehungsweise nicht berufsunfähig im Sinne der für ihn in Betracht kommenden Vorschriften der §§ 255, 273 beziehungsweise 280 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes ist.

---

Da der Bw. im Zeitraum 20.8.2001 bis 21.4.2002 aufgrund seiner Krankheit jedoch nicht arbeitsfähig im Sinne der oben genannten Bestimmungen war, hatte er für diesen Zeitraum auch keinen Anspruch auf Arbeitslosengeld. Dementsprechend konnten die ausbezahlten Krankengelder auch keine Ersatzleistungen dafür darstellen.

Somit ist festzuhalten, dass sich der Anspruch des Bw. auf den Bezug von Krankengeld rechtlich auf die weiterwirkende Pflichtversicherung und nicht auf den Anspruch auf Arbeitslosengeld gründet, weswegen auch die an ihn ausbezahlten Krankengelder steuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 lit. c EStG 1988 darstellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juli 2008