

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

13.09.1988

Geschäftszahl

87/14/0131

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Samonig, über die Beschwerde der Firma R-Kommanditgesellschaft in K, vertreten durch Dr. Max Steinbacher, Rechtsanwalt in Wörgl, Salzburger Straße 1, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 6. Mai 1987, Zl. 40.116-4/87, betreffend Lohnsteuer 1983 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Anschluß an eine im Hotelbetrieb der Beschwerdeführerin durchgeführte Lohnsteuerprüfung versagte das Finanzamt die begünstigte Besteuerung von Überstundenzuschlägen und forderte von der Beschwerdeführerin aus diesem Grund mit Haftungs- und Zahlungsbescheid S 196.855,-- an Lohnsteuer nach.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung, über die eine abweisende Berufungsvorentscheidung erging. Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz machte die Beschwerdeführerin geltend, daß sich aus ihren Aufzeichnungen entgegen der Auffassung des Finanzamtes sehr wohl die zeitliche Lagerung der von ihren Arbeitnehmern geleisteten Überstunden ergebe. Überdies seien die Überstunden pauschal abgegolten worden. Zum Nachweis, daß die durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleichbleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden den pauschal abgegoltenen Überstunden entsprächen, legte die Beschwerdeführerin für die Streitjahre eine Zusammenstellung ihrer Überstundenaufzeichnungen vor.

Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Sie legte dar, daß sich aus den - übrigens unvollständigen - Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin die zeitliche Lagerung der Überstunden ihrer Arbeitnehmer nicht ergebe. Auch eine pauschale Abgeltung der Überstundenleistungen sei nicht dargetan, weil das Pauschale den durchschnittlich zu leistenden Überstunden nicht entsprochen habe, zumal selbst im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausgeführt worden sei, daß wesentlich mehr Überstunden geleistet als bezahlt worden seien.

Vorliegende Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 68 Abs. 1 EStG 1972 sieht für in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit eine begünstigte Besteuerung vor, wobei nach Abs. 3 der Gesetzesstelle als Überstunde jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde gilt. Daraus hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung abgeleitet, daß die erwähnte Steuerbegünstigung nur in Betracht kommt, wenn die genaue Anzahl und die 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 ersten dieser beiden Erfordernisse kann nur abgesehen werden, wenn eine klare, nach

der Sachlage wirtschaftlich fundierte und daher für den Bereich des Abgabenrechtes anzuerkennende Vereinbarung über eine Pauschalabgeltung der Überstundenleistungen in bestimmter Höhe getroffen ist (siehe die Erkenntnisse vom 3. Oktober 1984, Zl. 83/13/0054, und vom 2. Juli 1985, Zl. 85/14/0031, Slg. Nr. 6018/F, und die dort angeführte Vorjudikatur).

Die Frage, ob im Beschwerdefall die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung aller im einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden auf Grund von Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin feststehen, wie dies die Beschwerde behauptet, kann auf sich beruhen. Geht doch aus der Beschwerde hervor, daß nicht die tatsächlich geleisteten Überstunden, sondern die in den Überstundenabrechnungen ausgewiesenen monatlich vereinbarten Überstunden der monatlichen Lohnabrechnung zugrunde gelegt wurden; die in den Überstundenabrechnungen aufgezeichneten Überstunden entsprächen den vereinbarten Pauschalüberstunden. Das Vorbringen, daß die Überstunden pauschal abgegolten worden seien, bildet denn auch den Schwerpunkt der Beschwerdeausführungen.

Es kann sich jedoch auch eine pauschale Abgeltung der Überstundenleistungen nicht vom gesetzlichen Ansatz lösen, daß als Überstunde jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde gilt. Auch eine Pauschalabgeltung der Überstundenleistungen, die ja nach der erwähnten Rechtsprechung lediglich den Nachweis der tatsächlich geleisteten Überstunden erleichtern soll, kann also nicht von den geleisteten Überstunden absehen und lediglich an die vereinbarten Überstunden anknüpfen. Eine pauschale Abgeltung der Überstundenleistungen kann daher für den Bereich des Abgabenrechts jedenfalls nur dann Anerkennung finden, wenn sie in wirtschaftlich fundierter Weise, aufbauend auf dem tatsächlichen Überstundenanfall, die durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleichbleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden abgilt (siehe auch Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 68 EStG 1972 Tz 8 und dort zitierte Rechtsprechung).

Die Beschwerdeführerin versuchte nun auch im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, anhand einer Zusammenstellung ihrer Überstundenaufzeichnungen nachzuweisen, daß die durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleichbleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden den pauschal abgegoltenen Überstunden entsprächen. Dieser Nachweis ist aber nicht gelungen. Weichen doch laut Zusammenstellung der Überstundenaufzeichnungen die abgerechneten Überstunden von den geleisteten Überstunden in einem Maß ab, daß hier auch in einer Durchschnittsbetrachtung nicht mehr von der Abgeltung der zu leistenden Überstunden gesprochen werden kann. So wurden meist weit mehr Überstunden geleistet als abgerechnet. Besonders kraß weicht die Zahl der abgerechneten von der der geleisteten Überstunden 1983 bei IL (318,5 : 485,5), bei FF (108 : 226), bei WK (85,5 : 204), bei IH (168,5 : 300,5), bei AM (415,5 : 564,5), 1984 bei AS (75 : 249), bei AR (35,5 : 200), bei MH (129 : 228), bei IH (347,5 : 567), bei MP (360,5 : 545), 1985 bei PM (602 : 853), bei JH (114 : 268), bei IH (327 : 405), und bei ML (416,5 : 539) ab. Umgekehrt wurden aber in einzelnen Fällen auch mehr Überstunden abgerechnet, als geleistet worden waren. Hier springen besonders ins Auge die Fälle WD (1984 abgerechnet 56, geleistet 19), HR (1985 abgerechnet 57, geleistet 5,75), JS (1985 abgerechnet 33, geleistet 8,5), HH (1985 abgerechnet 146,5, geleistet 59), MS (1985 abgerechnet 169,5, geleistet 73,5) und SR (1985 abgerechnet 439,5, geleistet 356,5).

Bei derartigen Differenzen zwischen den abgegoltenen und den geleisteten Überstunden kann von einer wirtschaftlich fundierten Überstundenpauschalierung keine Rede mehr sein. Da im Beschwerdefall somit weder eine Abgeltung tatsächlich nachgewiesener Überstunden erfolgte, noch eine wirtschaftlich fundierte pauschale Abgeltung der Überstundenleistungen dargetan werden konnte, liegen die Voraussetzungen für die begünstigte Behandlung der Überstundenzuschläge gemäß § 68 EStG 1972 nicht vor. Daran ändert auch das von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1981, Zl. 81/14/0015, nichts, da damals kein Anlaß bestand, eine wirtschaftlich fundierte pauschale Abgeltung der Überstundenleistungen von vornherein in Frage zu stellen.

Dem Vorwurf der Beschwerde, die belangte Behörde habe der Beschwerdeführerin nicht die Überstundenabrechnungen abgefordert, ist noch entgegenzuhalten, daß die Aufforderung im Vorhalt vom 23. Februar 1987, sämtliche die Arbeitszeiten der Arbeitnehmer betreffenden Aufschreibungen vorzulegen, in Anbetracht des Streitgegenstandes keinen Zweifel offenließ, daß auch die Überstundenabrechnungen vorzulegen gewesen wären.

Die Beschwerde vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 13. September 1988