

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

24.11.1999

**Geschäftszahl**

99/13/0029

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde des Dipl.Ing. G, vertreten durch Dr. Franz Hofbauer, Rechtsanwalt in Ybbs, Hauptplatz 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. Februar 1999, Zl. RV/0813-08/03/97, betreffend Rückerstattung zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für die Kalenderjahre 1989 bis 1993, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Beim Beschwerdefall handelt es sich um das fortgesetzte Verfahren nach Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1997, 96/13/0070, (Aufhebung des Bescheides der belangten Behörde vom 11. April 1996, soweit er die Rückerstattung von Lohnsteuer für die Kalenderjahre 1989 bis 1993 betraf, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften). Streitpunkt bildet die Frage der begünstigten Überstundenbesteuerung eines Lehrers, der an einer Höheren Bundeslehranstalt unterrichtet und in einem angeschlossenen Internat Erzieherdienste leistet (zum Sachverhalt siehe auch das zitierte Vorerkenntnis).

Nach den Feststellungen im - nunmehr - angefochtenen Bescheid erhält der Beschwerdeführer für die dauernde, am Beginn jeden Semesters feststehende, über das Ausmaß der Lehrverpflichtung hinausgehende Unterrichtserteilung bzw. Leistung von Erzieherdiensten eine besondere Vergütung für Mehrdienstleistung gemäß § 61 Gehaltsgesetz (GG). Weiters bezieht der Beschwerdeführer eine Erzieherzulage nach § 60a GG. Da nach Ansicht des Beschwerdeführers die "Normalarbeitszeit" in der Unterrichtserteilung bestehe und die Erziehertätigkeit u.a. auch in der Nacht und an Sonn- und Feiertagen ausgeübt werde, habe der Beschwerdeführer beantragt, aus der besonderen Vergütung nach § 61 GG für die dauernd in der Nacht und an Sonn- und Feiertagen erbrachten Erzieherdienste einen (Überstunden)Zuschlag herauszurechnen und diesen innerhalb der Bestimmung des § 68 Abs. 1 EStG steuerfrei zu belassen.

Die belangte Behörde entsprach diesem Antrag nicht und führte dazu im angefochtenen Bescheid aus, nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut komme die Steuerbegünstigung des § 68 Abs. 1 EStG nur dann 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 feststünden. Gleiches gelte für die in den qualifizierten Zeiten (Sonntags-, Feiertags- und Nachtzeit) erbrachten Arbeitsleistungen. Auch hier müsse neben der genauen Anzahl und zeitlichen Lagerung dieser Stunden auch die genaue Höhe des dafür über das sonstige Arbeitsentgelt bezahlten Zuschlages feststehen. Einem Lehrer, der durch dauernde Unterrichtserteilung, Einrechnung von Erzieherdiensten usw. das Ausmaß der Lehrverpflichtung überschreite, gebühre an Stelle der Überstundenvergütung (§§ 16 und 18 GG) eine besondere Vergütung gemäß § 61 GG ("Vergütung für Mehrdienstleistung"). Diese gebühre ihm auch dann, wenn er zur Vertretung eines vorübergehend an der Erfüllung seiner lehramtlichen Pflichten oder seiner Erziehertätigkeit gehinderten Lehrers herangezogen werde (§ 61 Abs. 5 leg. cit.). Die Vergütung betrage für jede volle Werteinheit im Monat 6,8 vH des Gehaltes des Lehrers (§ 61 Abs. 4 leg. cit.).

Der Beschwerdeführer erhalte somit - so die weitere Begründung im angefochtenen Bescheid - "für jede über das Ausmaß der Lehrverpflichtung hinausgehende Tätigkeit, ganz gleich ob es sich um die Erteilung von

Unterricht oder um die Erbringung von Erzieherdiensten handelt und unabhängig von der zeitlichen Lagerung der erbrachten Dienstleistungen eine Vergütung im oa. Ausmaß". Die Gewährung eines Zuschlages für diese Tätigkeiten sei im Gesetz nicht vorgesehen. Der Beschwerdeführer habe auch in seinem gesamten Vorbringen nicht behauptet, einen diesbezüglichen Zuschlag erhalten zu haben. Er habe lediglich (im seinerzeitigen Verwaltungsgerichtshofverfahren) die Behauptung aufgestellt, die Vergütung für Mehrdienstleistung gemäß § 61 GG im Ausmaß von 6,8 vH beinhalte einen 50%-igen Zuschlag. Dafür finde sich jedoch in den gehaltsrechtlichen Bestimmungen kein Anhaltspunkt. Das rechnerische Herausschälen eines Zuschlages aus einer einheitlichen Entlohnung reiche nicht aus, um in den Genuss der Steuerbegünstigung des § 68 EStG zu kommen. Die belangte Behörde bestreite nicht, dass der Beschwerdeführer über das Ausmaß seiner Lehrverpflichtung hinaus Arbeitsleistungen (auch) in steuerlich begünstigten Zeiten erbringe. Dies allein sei aber für die Steuerbegünstigung nach § 68 EStG nicht ausreichend. Das EStG fordere "zusätzlich", dass der Arbeitgeber dafür einen Zuschlag gewährt, was, wie bereits ausgeführt wurde, hier nicht der Fall ist". Zum Einwand des Beschwerdeführers, er sei für fallweise Supplierungen nach der gleichen Gesetzesbestimmung entlohnt worden, wobei "dafür sehr wohl Zuschläge für die ersten fünf Stunden steuerfrei belassen worden seien", stelle sich die Frage, ob diese Steuerbefreiung zu Recht gewährt worden sei (dies zu beurteilen, sei allerdings nicht Gegenstand dieses Verfahrens).

In der Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid "wegen Abweisung des Antrages auf Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer für die Kalenderjahre 1989 bis 1993" sieht sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf "gebührende" Steuerbefreiung seiner Überstunden nach § 68 EStG verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwo-gen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind u.a. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis S 4.940,- monatlich steuerfrei. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle sind zusätzlich zu Abs. 1 Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von 50 % des Grundlohnes steuerfrei. Abs. 4 des § 68 EStG 1988 enthält u. a. die Bestimmung, dass jede über die Normalarbeitszeit hinaus gehende Arbeitsstunde als Überstunde gilt.

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 (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Mai 1993, 92/15/0037). Nach dem EStG 1988 besteht weiters die Notwendigkeit, auch zwischen "Normalüberstunde" (Überstunde zu Tagesarbeitszeiten an Werktagen) und so genannten qualifizierten Überstunden (Überstunden an Sonn- und Feiertagen und in der Nachtzeit) zu unterscheiden, weil § 68 Abs. 1 EStG 1988 neben den auf fünf Stunden eingeschränkten steuerbegünstigten "Normalüberstunden" (§ 68 Abs. 2 EStG 1988) eine eigene Steuerbegünstigung normiert (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 1995, 92/13/0182). Schon die eigentümliche Bedeutung des Wortes "Zuschlag", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen wird, macht deutlich, dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist. Vielmehr muss die Art der Entlohnung darauf schließen lassen, dass in ihr tatsächlich Zuschläge der genannten Art enthalten sind (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 1999, 94/13/0026). Bei einem auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren tritt der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Jänner 1992, 91/13/0066).

Mit dem Vorerkenntnis sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass der angefochtene Bescheid vom 17. September 1997 in seiner knappen Begründung in Hinblick u.a. auf die Aussage, das "Gehalt oder die Erzieherzulage" beinhalte keine Zuschläge, nicht nachvollziehbar sei. Im nunmehr angefochtenen Bescheid bringt die belangte Behörde zum Ausdruck, dass die Entlohnung in Form der Vergütung für Mehrdienstleistung nach § 61 GG das für die Überstundenbegünstigung notwendige Erfordernis eines feststehenden Überstundenzuschlages im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfülle. Im Ergebnis ist die belangte Behörde mit dieser Ansicht im Recht:

Die Beschwerde räumt ein, dass der nach Meinung des Beschwerdeführers nach § 68 EStG 1988 zu begünstigende Betrag "vordergründig" nicht sichtbar sei; diese Frage könne aber "leicht von einem mit gehaltsrechtlichen Fragen vertrauten Sachverständigen" geklärt werden. Die dazu in der Beschwerde dargestellte Berechnung zeigt aber geradezu auf, dass in der Zahlung einer Vergütung für Mehrdienstleistung nach § 61 GG kein feststehender Zuschlag für eine Überstundenentlohnung im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 - auch nicht anteilig - gesehen werden kann. Die in der Beschwerde enthaltene Modellrechnung in Bezug auf die Ermittlung des "nach § 68 EStG zu begünstigenden" Zuschlages für beispielsweise "0,75 Werteinheiten Dauermehrdienstleistung" gelangt zu einem begünstigungsfähigen Betrag von "genau" S 487,49 (das sind - nach der näher dargestellten Berechnung - 50 % "Zuschlag" bei S 1.462,476 unter Annahme einer nach § 61 Abs. 4 GG erfolgten Vergütung jeder Werteinheit an dauernder Mehrdienstleistung mit 6,8 vH des Gehalts des

Beschwerdeführers). Diese Berechnung des laut Beschwerde einen Überstundenzuschlag beinhaltenden Prozentsatzes von 6,8 vH geht allerdings von der in Hinblick auf § 68 Abs. 4 EStG 1988 unzulässigen Prämisse aus, dass die "Lehrverpflichtung von 20 Werteinheiten nach dem BLVG" als Ausgangspunkt (und damit als Normalarbeitszeit) für die Ermittlung der Überstundenzuschläge angesehen werden könnte. Dass aber die gemäß § 2 Bundeslehrer-Lehrverpflichtungsgesetz (BLVG) vorgesehene Lehrverpflichtung von 20 Wochenstunden (entspricht laut Beschwerde 20 Werteinheiten) nicht der Normalarbeitszeit im Sinne des § 68 EStG 1988 entspricht, hat der Verwaltungsgerichtshof in dem ebenfalls einen Lehrer an einer Höheren Bundeslehranstalt betreffenden Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 94/13/0041, mit näherer Begründung ausgeführt (vgl. auch Hofstätter/Reichel, Tz 4.1.1. zu § 68).

Die Beschwerde lässt damit nicht erkennen, dass der Beschwerdeführer mit der Versagung der Überstundenbegünstigung nach § 68 EStG in seinen Rechten verletzt worden wäre (zu einem vergleichbaren Fall siehe außerdem das oben zitierte Erkenntnis vom 28. April 1999). Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 24. November 1999