

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Gerald Fiala, Geblergasse 95 Tür 12, 1170 Wien, über die Beschwerde vom 6. August 2019 gegen die Bescheide des ehemaligen Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 13. Juni 2019 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla am 04.05.2021, zu Recht erkannt:

1. a. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2013 wird teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlage und die Abgaben sind dem Punkt Neuberechnung 2013 zu entnehmen.

b. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014 bis 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA):

Bei der beschwerdeführenden GmbH (Bf.), die einen Installationsbetrieb führt, wurde u.a. eine „Lohnsteuerprüfung“ (betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgerbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) für den Zeitraum 01/2013 bis 12/2016 durchgeführt und folgende verfahrensgegenständlichen Feststellungen getroffen:

a) Entfernungszulage und Taggelder

Vom Dienstgeber seien auf Grund kollektivvertraglicher Bestimmungen Reisekosten (Entfernungszulage, Taggelder) abgabenfrei ausbezahlt worden. Diese könnten gemäß § 26 EStG 1988 (iVm § 3 EStG 1988) nur dann abgabenfrei behandelt werden, wenn der Nachweispflicht des Dienstgebers über Höhe und Grund der geleisteten Reisekosten nachgekommen werde; Datum, Dauer, Ziel und Zweck jeder einzelnen Dienstreise müssten genau dokumentiert werden. Die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung müsse jederzeit für die Behörde leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnaufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Dieser Verpflichtung, die Reisebewegungen mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen, sei der Dienstgeber nur teilweise bzw. sehr mangelhaft nachgekommen.

Mangels geeigneter Aufzeichnungen habe die Steuerfreiheit der ausbezahlten Reisekostenvergütungen daher nur teilweise anerkannt werden können.

Da es sich beim geprüften Unternehmen um einen Installateurbetrieb (Kollektivvertrag Metallgewerbe Arbeiter) handle, seien auf Grund der beruflichen Tätigkeiten bzw auf Grund des Berufsbildes 10 % der für die Jahre 2013 bis 2016 ausbezahlten Reisekostenersätze (Entfernungszulage, Taggelder) in folgender Höhe nachversteuert worden:

	Abgabenart	Bemessungsgrundlage	Steuer
2013	LSt	2.598,78	1.021,00
	DB	2.598,78	116,95
	DZ	2.598,78	10,39

	Abgabenart	Bemessungsgrundlage	Steuer
2014	LSt	6.348,34	2.372,73
	DB	6.374,10	286,83
	DZ	6.374,10	25,51
2015	LSt	2.282,89	887,04
	DB	2.312,74	104,07
	DZ	2.312,74	9,24
2016	LSt	1.640,80	567,27
	DB	1.651,92	74,33
	DZ	1.1651,92	6,56

b) Nachversteuerung ausbezahltes Kilometergeld

Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass 2014 und 2015 an diverse Dienstnehmer Kilometergeld ausbezahlt worden sei. Fahrtenbücher oder andere geeignete Unterlagen seien nicht vorgelegt worden. Daher seien die ausbezahlten Kilometergelder den Lohnabgaben unterzogen worden.

Es habe daher eine Nachversteuerung zu erfolgen, die bereits in der Berechnung unter a) enthalten sei.

c) Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ

Den Dienstnehmern ***AN*** und ***GF*** seien firmeneigene KFZ für Privatfahrten überlassen worden, ein Sachbezug sei jedoch nicht angesetzt worden.

Im Zuge der GPLA seien die Fahrtenbücher vorgelegt worden und es habe sich herausgestellt, dass es nicht möglich gewesen sei, die betrieblich gefahrenen Kilometer zu überprüfen, da die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch keinen Aufschluss darüber gegeben hätten, welche Fahrten tatsächlich zu fahren gewesen seien. Es werde beanstandet, dass zu den Ortsangaben keine nachprüfbaren Adressen der angefahrenen Kunden/Baustellen angeführt worden seien.

Im gegenständlichen Fall seien auch die anderen in Betracht zu ziehenden Beweismittel (Stundenaufzeichnungen/Monatsberichte) nicht geeignet gewesen, (wegen mangelnder Angabe von Namen, Adressen, Reiseroute, usw) die einzelnen Fahrten zu prüfen.

Daher sei im Zuge der GPLA ein voller Sachbezug unter Berücksichtigung der Anschaffungswerte für ein KFZ Mitsubishi Outlander in Höhe von € 38.500,00 für Herrn ***AN*** und ein KFZ Range Rover in Höhe von € 41.919,95 für Herrn ***GF*** angesetzt und den Lohnabgaben in folgender Höhe unterzogen worden:

	Abgabenart	Bemessungsgrundlage	Steuer
2013	LSt	10.856,70	4.619,70
	DB	10.856,70	488,55
	DZ	10.856,70	43,43
2014	LSt	14.475,59	6.255,48
	DB	14.475,59	651,40
	Abgabenart	Bemessungsgrundlage	Steuer
	DZ	14.475,59	57,90
2015	LSt	14.475,59	6.255,60
	DB	14.475,59	651,40
	DZ	14.475,59	57,90
2016	LSt	19.216,96	7.964,48
	DB	19.216,96	864,76
	DZ	19.216,96	76,87

d) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage

Im Rahmen der Lohnverrechnung seien stundenweise Schmutzzulagen gem. § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei berücksichtigt worden. Nach dem Kollektivvertrag für „Metallgewerbe

Arbeiter“ bestehe unter gewissen Umständen der Anspruch auf eine solche Zulage. Für die Gewährung einer Steuerfreiheit werde jedoch von den Abgabenbehörden ein überprüfbarer Nachweis gefordert, wann und unter welchen Umständen solche Arbeiten geleistet worden seien. Im gegenständlichen Fall hätten vom Dienstgeber keine Aufzeichnungen dazu vorgelegt werden können. Da die Bedingungen sowohl formalrechtlich als auch materiellrechtlich nicht erfüllt worden seien, sei die Schmutzzulage in folgender Höhe nachzuversteuern:

	Abgabenart	Bemessungsgrundlage	Steuer
2013	LSt	1.283,39	503,97
2014	LSt	623,24	235,75
2015	LSt	276,95	101,73
2016	LSt	195,90	59,97

e) Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988

Im Zuge der Prüfung seien auch die Arbeitsaufzeichnungen und die Verrechnung der Arbeitsstunden kontrolliert worden. Dabei sei festgestellt worden, dass die Aufzeichnungen nicht mit der am Lohnkonto verrechneten Arbeitszeit bzw. dort ausgewiesenen Überstunden übereingestimmt hätten.

Im Prüfungsverfahren seien zwar Monatsblätter vorgelegt worden, aus denen die Tage und die Anzahl der geleisteten Stunden hervorgingen, nicht aber die genaue zeitliche Lagerung der einzelnen geleisteten Stunden.

Im Zuge der Überprüfung sei mitgeteilt worden, dass die Dienstnehmer Gleitzeit hätten, ein Teil der geleisteten Arbeitsstunden in Zeit abgegolten werde bzw. auf ein Zeitausgleichsdepot „gelegt“ werde (für arbeitsschwache Zeiten) und ein Teil der Zeit als Überstunden ausbezahlt würde. Eine schriftliche Vereinbarung, wie dies geregelt und gehandhabt werde, gebe es nicht. Der Kollektivvertrag gebe jedoch vor, dass die Einführung derartiger Regelungen bzw. der „gleitenden Arbeitszeit“ einer Betriebsvereinbarung iSd Arbeitsverfassungsgesetzes bzw. einer Vereinbarung mit den betroffenen Arbeitnehmern vorbehalten bleibe und den Kollektivvertragspartnern zur Kenntnis zu bringen sei.

Die Aufzeichnungen seien nicht nachvollziehbar und mangelhaft. Beginn und Ende der Arbeitszeiten fehlten, es seien keine Angaben über Mehrarbeit oder über Überstunden

(betriebliche Notwendigkeit) gemacht worden. Ebenso hätte an Hand dieser Aufzeichnungen die Verrechnung am Lohnkonto nicht nachvollzogen werden können.

Es sei vielmehr von einer Verrechnungswillkür des Dienstgebers auszugehen und nicht von Überstunden auf Grund betrieblicher Notwendigkeit.

Die steuerfrei ausbezahlten Überstundenzuschläge gemäß § 68 EStG 1988 seien daher in nachfolgender Höhe nachversteuert worden:

	Abgabenart	Bemessungsgrundlage	Steuer
2013	LSt	7.566,23	3.025,47
2014	LSt	2.832,94	1.138,22
2015	LSt	2.508,84	965,94
2016	LSt	2.550,77	876,26

Angefochtene Bescheide

Die belangte Behörde nahm in der Folge mit Haftungsbescheiden vom 13.06.2019 die Bf als Arbeitgeberin gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für die Jahre 2013 bis 2016 in folgender Höhe in Anspruch:

	Lohnsteuer
2013	€ 9.242,14
2014	€ 10.002,18
2015	€ 8.210,31
2016	€ 9.467,98

Gleichzeitig wurden der Bf. mit Bescheiden vom 13.06.2019 der Dienstgeberbeitrag (DB) sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2013 bis 2016 wie folgt vorgeschrieben:

	DB			
	Bmgl	DB	bisher war vorgeschrieben	Nachforderung
2013	€ 351.078,00	€ 15.798,51	€ 15.193,01	€ 605,50
2014	€ 372.657,33	€ 16.769,58	€ 15.831,35	€ 938,23
2015	€ 307.433,77	€ 13.834,52	€ 13.079,05	€ 755,47
2016	€ 599.538,00	€ 26.979,21	€ 26.040,12	€ 939,03

	DZ			
	Bmgl	DZ	bisher war vorgeschrieben	Nachforderung
2013	€ 351.078,00	€ 1.404,32	€ 1.350,50	€ 53,82
2014	€ 372.657,33	€ 1.490,64	€ 1.407,23	€ 83,41
2015	€ 307.433,77	€ 1.229,72	€ 1.162,58	€ 67,14
2016	€ 599.538,00	€ 2.398,09	€ 2.314,66	€ 83,43

Beschwerde

Gegen diese Bescheide brachte die Bf. am 06.08.2019 fristgerecht (Antrag auf Rechtsmitteverlängerung vom 26.06.2019 vorhanden) Beschwerde ein und beantragte die angefochtenen Bescheide vollinhaltlich aufzuheben. Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

a) Entfernungszulage und Taggelder

Bei der Betriebsstätte der Bf. in der ***Bf1-Adr*** handle es sich um reine Büroräumlichkeiten. In diesen sei die Verwaltung der Firma zu finden. Jede Arbeitsleistung, die von den Arbeitern erbracht werde, finde außerhalb dieser Räumlichkeiten statt. Da jeder Arbeiter einer bestimmten Baustelle zugeteilt sei, und daher die nötigen Daten für die Berechnung der Entfernungszulage bzw. Taggeld nachvollziehbar vorhanden seien, lägen alle Voraussetzungen des Kollektivvertrags „Metallgewerbe Arbeiter“ vor und den Arbeitern stehe

eine Entfernungszulage zu Recht zu. Die Anzahl der gewährten Entfernungszulagen entspreche in allen Fällen den Arbeitstagen.

b) Kilometergeld

Die Verrechnung von Kilometergeld sei an Dienstnehmer erfolgt, die mit einem eigenen KFZ auf die Baustellen gefahren seien. Da nicht alle Baustellen in angemessener Zeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen seien, und bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel auch längere Wegzeiten hätten bezahlt werden müssen, seien den Dienstnehmern die Kosten ersetzt worden. Nach den einzelnen Monaten sei dabei von den einzelnen Dienstnehmern mitgeteilt worden, welche und wie viele Kilometer jeder zurückgelegt habe. Nach diesen Angaben sei das zu verrechnende Kilometergeld an die Lohnverrechnung übermittelt und dementsprechend in die Lohnabrechnung aufgenommen worden. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass Dienstgeber Kilometergeld ohne betriebliche Notwendigkeit ausbezahlen würden.

c) Privatnutzung arbeitgebereigener KFZ

Eine Privatnutzung der KFZ werde zu Unrecht angenommen.

Im Februar 2013 sei von der Bf. ein KFZ Range Rover und im November 2012 ein KFZ Mitsubishi Outlander zur reinen betrieblichen Nutzung angeschafft worden. Diese Autos sollten bei Bedarf einzelnen Dienstnehmern zur Verfügung gestellt werden. Dabei sei immer klar kommuniziert worden, dass die Dienstnehmer das Fahrzeug nur für rein betriebliche Fahrten verwenden dürften. Durch ein durchgängig geführtes Fahrtenbuch lasse sich jede Fahrt nachvollziehen. In diesen seien das Datum der Fahrt, der Kilometerstand am Beginn und am Ende jeder Fahrt und die Fahrtstrecke in Kilometer, sowie die Abfahrts- und Ankunftszeit am Firmensitz und das „Fahrgebiet“ festgehalten worden.

Zum großen Teil sei der Range Rover vom Dienstnehmer ***GF*** für seine betrieblichen Fahrten genutzt worden. Für private Fahrten habe diese seinen privaten PKW verwendet. Im gesamten Zeitraum 2013 bis 2016 sei ihm für private Fahrten ein nicht zum Unternehmensvermögen gehörendes Fahrzeug zur Verfügung gestanden (die Versicherungsbestätigung werde als Beweisstück vorgelegt).

Herr ***GF*** wohne an der Adresse ***Bf1-Adr***, dies sei auch die Betriebsanschrift der Bf. Es lägen daher keine als Privatfahrt zu wertende Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Fahrten mit dem Firmen-KFZ von der Arbeitsstätte zu den Kunden und wieder retour seien als betriebliche Fahrten anzusehen.

Der Mitsubishi Outlander sei zum großen Teil vom Dienstnehmer ***AN*** für seine betrieblichen Fahrten genutzt worden. Für private Fahrten habe er seinen privaten PKW

verwendet. Im gesamten Zeitraum 2013 bis 2016 sei ihm für private Fahrten ein nicht zum Unternehmensvermögen gehörendes Fahrzeug zur Verfügung gestanden (die Versicherungsbestätigung werde als Beweisstück vorgelegt).

Herr ***AN*** habe im Prüfungszeitraum an der Adresse ***AN-Adr***, gewohnt. Dem Fahrtenbuch sei zu entnehmen, dass die Fahrten von der Firma und somit der Betriebsanschrift der Bf. gestartet worden seien. Fahrten mit dem Firmen-KFZ von der Arbeitsstätte zu den Kunden und retour seien als betriebliche Fahrten anzusehen.

Dem lückenlos geführten Fahrtenbuch lasse sich entnehmen, dass zu jenen Zeiten der Woche, an denen typischerweise private Nutzung wahrscheinlich sei, keine Fahrten stattgefunden hätten. Als Beispiel dafür würden die Urlaubszeiten des Herrn ***AN*** vom 13.7.2013 bis 28.7.2013 bzw vom 19.6.2014 bis 29.6.2014 angeführt. Außerdem seien keine Fahrten an den Feiertagen und überwiegend auch nicht an den Wochenenden eingetragen. Dies bestätige die Angaben des Dienstnehmers und des geprüften Unternehmens, dass für private Fahrten das nicht zum Betriebsvermögen gehörende Fahrzeug verwendet worden sei.

Dem im Schlussbericht vorgebrachten Argument der unvollständigen Fahrtenbücher, werde die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entgegenhalten, der zufolge nicht nur ein lückenlos geführtes Fahrtenbuch als einziger Beweis dafür in Betracht komme, dass keine privaten Fahrten vorliegen würden. Die abstrakte Möglichkeit, ein Firmen-KFZ für private Fahrten zu nutzen, reiche laut Judikatur nicht aus, um einen Sachbezug anzunehmen. Die im Schlussbericht angeführten angeblichen Mängel des Fahrtenbuches seien definitiv nicht ausreichend für die Festsetzung eines vollen Sachbezuges.

d) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage

Der Tätigkeitsinhalt des Unternehmens im Bereich Bauinstallationen enthalte einen wesentlichen Anteil an Anforderungen an die Dienstnehmer, bei denen erhebliche Verschmutzung vorliege. Das Unternehmen habe nur in jenen Fällen, in denen die Belastung der Dienstnehmer über das normale Maß deutlich hinausgegangen sei, Zulagen für diese zusätzliche Belastung gewährt. Das geringe Ausmaß der vom Unternehmen insgesamt gewährten Schmutzzulagen im Verhältnis zur Gesamtlohnsumme (2013: 0,38 %, 2014: 0,18 %, 2015: 0,10 %, 2016: 0,04 %) spreche dafür, dass diese Zulage nur in den Fällen gewährt worden sei, in denen eine erhebliche Verschmutzung vorgelegen sei.

e) Überstundenzuschläge gem. § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988

Der zu Unrecht durchgeführten Nachversteuerung der steuerfrei ausbezahlten Überstundenzuschläge gemäß § 68 EStG 1988 werde entgegengehalten:

Die Tätigkeit der Bf. mache es notwendig, in machen zeitlichen Perioden mehr und in manchen Perioden weniger zu arbeiten. Daher seien mit den einzelnen Dienstnehmern Vereinbarungen über die Verrechnung der Überstunden getroffen worden. Teilweise sei die Abrechnung der Überstunden mittels Zeitausgleich erfolgt, oder in Abstimmung mit den einzelnen Dienstnehmern sei vereinbart worden, diese abzurechnen. Die Anzahl der zu verrechnenden Überstunden sei an die Lohnverrechnungsstelle weitergeleitet und von dieser abgerechnet worden. Aus der Lohnverrechnung könne das Ausmaß der Überstunden nachvollzogen werden, die ausbezahlt worden seien.

Aus den einzelne Stundenlisten sei ersichtlich, dass an vielen Tagen neun Arbeitsstunden notwendig gewesen seien. Daraus lasse sich eindeutig ableiten, dass Überstunden mit Zuschlag angefallen seien. Es sei unsachlich, die Steuerfreiheit von Zuschlägen abzuerkennen, die nachvollziehbarerweise verrechnet worden seien und zweifelsfrei Überstunden geleistet worden seien, nur mit dem Hinweis, dass genauer Zeitpunkt und Lage der Überstunden zu ungenau aufgezeichnet worden seien.

Es fände sich in den Unterlagen der Schlussbesprechung kein Argument, das gegen eine betriebliche Notwendigkeit spräche. Wenn die Arbeiter an einer Baustelle länger gebraucht würden, sei die betriebliche Notwendigkeit für die Einhaltung der Projektpläne ohne Zweifel gegeben.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.01.2020 (zugestellt am 29.01.2020) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt begründete die Entscheidung im Wesentlichen wie folgt:

a) Entfernungszulage und Taggelder

Hierzu werde ergänzend angemerkt, dass im Rahmen des Beschwerdevorbringens keine Aufzeichnungen bzw. Unterlagen vorgelegt worden seien, sodass der Begründung des Prüforgans – die Reisebewegungen seien nicht mittels geeigneter Aufzeichnungen erbracht worden – nicht entgegengetreten werden könne.

Anzumerken sei, dass laut Prüforgans die Bf. mehrmals aufgefordert worden sei, geeignete Unterlagen vorzulegen. Aufgrund der mangelhaften und unübersichtlichen Arbeitszeitaufzeichnungen sei die Feststellung dem Grund sowie der Höhe nach zu Recht erfolgt.

b) Kilometergeld

Es werde ergänzend – analog zum Bericht der Außenprüfung – angemerkt, dass die Bf. auch dazu keine Aufzeichnungen vorgelegt habe. Dementsprechend seien die getroffenen Feststellungen zu Recht erfolgt.

c) Sachbezug PKW

Hierzu werde betreffend Herrn ***GF*** ergänzend angemerkt, dass es als Widerspruch angesehen werde, wenn in der Beschwerde einerseits behauptet werde, dass dem Dienstnehmer ein zum Betriebsvermögen gehöriges Fahrzeug zur Verfügung gestellt worden sei, und gleichzeitig erwähnt werde, dass er im Besitz eines Fahrzeuges sei. Die Tatsache, dass der Dienstnehmer ein Fahrzeug im Privatbesitz habe, sage nichts über die Privatnutzung des im Betriebsvermögen befindlichen und zur Verfügung gestellten Fahrzeuges aus. Vielmehr habe der Dienstgeber dafür Sorge zu tragen, dass das Verbot einer privaten Nutzung des Fahrzeuges auch eingehalten werde. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht nachgewiesen worden. Aus den vorgelegten Versicherungsunterlagen gehe in diesem Zusammenhang nichts Gegenteiliges hervor. Daher sei mangels ausreichender Aufzeichnungen der Ansatz des Vorteils aus dem Dienstverhältnis in Form eines Sachbezuges zu Recht erfolgt.

Betreffend Herrn ***AN*** werde auf die Begründung zu Herrn ***GF*** verwiesen. Des Weiteren werde auf die vorliegenden eingescannten Fahrtenbücher verwiesen, in welchen keine Eintragung hätten nachvollzogen werden können. Auch der Vergleich mit den Arbeitszeitaufzeichnungen habe sowohl zeitliche als auch örtliche Differenzen ergeben. Weitere, geeignete Unterlagen, welche die Behauptung in der Beschwerde mit Nachweisen stützen würden, seien nicht vorgelegt worden.

d) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage

Ergänzend werde ausgeführt, dass mit den in der Beschwerde ausgeführten Argumenten keinerlei Nachweis bezüglich die Gesetzmäßigkeit der steuerfrei zu behandelten Überstundenzuschläge vorgelegt worden sei. Aufgrund der mangelhaften Arbeitszeitaufzeichnungen und der nicht nachvollziehbaren Lohnabrechnung hätten die Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung der Zuschläge nicht nachgewiesen werden können.

Vorlagentrag

Mit fristgerecht eingebrachtem Vorlageantrag beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Hinsichtlich

der einzelnen Beschwerdepunkte wurde im Wesentlichen die Begründung aus der Beschwerde wiederholt und erneut beantragt die Bescheide aufzuheben.

Betreffend Sachbezug brachte die Bf ergänzend vor, dass durch das durchgängig geführte Fahrtenbuch und der klar kommunizierten Regel, dass die Dienstnehmer das Fahrzeug nur für rein betriebliche Fahrten verwenden dürfen, der Dienstgeber dafür Sorge getragen habe, dass das Fahrzeug nicht für private Fahrten genutzt worden sei.

Für den Fall, dass eine Privatnutzung nicht gänzlich ausgeschlossen werden könne, beantragt, den halben Sachbezug zu verrechnen, da eine private Nutzung im Ausmaß von mehr als 500 km je Monat ausgeschlossen scheine.

Vorlagebericht

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht nach Wiederholung des bisherigen Verwaltungsgeschehens die Abweisung der Beschwerde.

Mündliche Verhandlung

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Beschwerdeverhandlung gaben die steuerlichen Vertreter nach Vorhalt durch die Richterin, dass aus den unvollständig vorgelegten Aufzeichnungen bezüglich des Range Rovers sehr wohl auch Urlaubsfahrten abzulesen seien, bekannt, sie würden daher die Berücksichtigung des halben Sachbezugswertes beantragen, weil diese Fahrten keinen größeren Umfang einnehmen würden.

Der Finanzamtsvertreter verwies dazu auf die mangelhaften Aufzeichnungen, weswegen er auf dem vollen Sachbezugswert bestehen würde.

Zu den übrigen Punkten verwiesen die Parteien auf ihr bisheriges Vorbringen.

Der von der Beschwerdeführerin stellig gemachte Zeuge, Herr ***AN***, gab an, er sei für die kaufmännische Leitung der Bf. zuständig und kontrolliere die Baustellen. Dort werde auch durch den jeweiligen Auftraggeber kontrolliert. Auf den Baustellen werde in vorhandene Wochen- oder Monatslisten die tägliche Stundenanzahl und die Anzahl der auf der Baustelle tätigen Arbeiter eingetragen. Die Bestätigungen für diese Baustellen würden an die Steuerberatung zum Verbuchen weitergegeben. Die Lohnliste werde nach den der steuerlichen Vertretung übermittelten Aufzeichnungen erstellt und von dieser dem Geschäftsführer zur Auszahlung der Löhne übermittelt.

Betreffend die Überstundenzuschläge erklärte der Zeuge, dass manche Arbeitnehmer ihr Gleitzeitguthaben verbrauchen würden und andere es lieber ausbezahlt haben wollten. Je nachdem würden Überstunden ausbezahlt.

Betreffend das KFZ Mitsubishi Outländer gab er an, dass dieses nur von ihm verwendet würde.

Büro und Lagerräume befänden sich in der ***Adresse-Büro***, dort arbeite er auch, wenn er Büroarbeiten erledige. Er komme in der Früh mit seinem Auto in die ***Bf1-Adr***, in die Garage, nehme dort den Mitsubishi Outländer und lasse sein Auto auf dem Garagenplatz stehen; dann fahre er weiter in die ***Adresse-Büro*** oder zu den Baustellen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Allgemeines

Die Beschwerdeführerin (Bf.), deren Sitz sich an der Wohnadresse ihres Geschäftsführers in der ***Bf1-Adr*** befindet, betreibt einen Installateur-Betrieb. Einziger Gesellschafter war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Herr ***Ges***, Geschäftsführer Herr ***GF***. Die Lager- und Büroräumlichkeiten befinden sich in der ***Adresse-Büro***, ***Bezirk***.

Entfernungszulage

Anhand der vorgelegten Monatsberichte ist ersichtlich, dass den folgenden Dienstnehmern Entfernungszulagen in nachstehender Höhe gewährt wurden. Nachstehend findet sich eine Zusammenfassung der Eintragung in den Monatsberichten. In der Tabelle finden sich auch die insgesamt an die jeweiligen Dienstnehmer ausbezahlten Entfernungszulagen laut Berechnung der Außenprüfung.

(Die Dienstnehmer werden jeweils mit ihren Initialen bezeichnet, Herr ***AN*** wird mit G.O. und Herr ***GF*** mit S.D. abgekürzt)

2013

DN (lt. Berechnung BP) [lt. Monats- bericht]	Monat	Baustelle	tägliche Arbeitszeit	Entfernungs- zulage	Anmerkung
P.G. (1.516,70) [1.163,34]	Jan.	***1***	7,7 Std (Normalarbeitszeit)	22 x ?	Die Höhe der Entfernungszulage ist dem vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen.
	Feb.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
	März	***5*** ***3***	8,7 Std 9,7 Std	13 x 8,01	
	April	***4*** ***5***	8,7 Std täglich	10 x 21,02 12 x 8,01	
	Mai				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
	Juli	***6***	7,7 Std 8,2 Std 8,7 Std	10 x 8,01 8 x 21,02	
	Aug.	***6***	8,7 Std täglich	20 x 8,01	

	Sept.	***6*** ***7***	8,7 Std	21 x ?	Die Höhe der Entfernungszulage ist dem vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen).
	Okt.	***6***	7,7 Std (Normalarbeitszeit)	23 x 8,01	
	Nov.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
	Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
G.O. (3.832,96) [1.232,30]	Jan.	diverse Baustellen, Qualitätskontrolle, Kontrolle div. B., Arbeit und Kontrolle, Reparatur div. Bau.	7,7 Std 8,7 Std	22 x 8,01	
	Feb.	div. Baustellen, ...	8,7 Std 9,7 Std	10 x 8,01 10 x 21,02	
	März	div. Baustellen, ...	8,7 Std 9,7 Std 10,7 Std	13 x 21,02 8 x 8,01	
	April	***8***	7,7 Std (Normalarbeitszeit)	6 x 8,01	Eine genaue Zuordnung der

				19 x 20,02	Zulage zu den Tagen erfolgte nicht.
	Mai				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
	Juni				
	Juli				
	Aug.				
	Sept.				
	Okt.				
	Nov.				
	Dez.				
A.S. (1.489,86) [1.361,70]	Jan.	***9***?	7,7 Std	9 x 8,01	
	Feb.	***8***	8,7 Std	20 x 8,01	
	März	***8***	7,7 Std (Normala.)	21 x 8,01	
	April	***8***	7,7 Std (Normala.)	21 x 8,01	
	Mai	***8***	7,7 Std (Normala.)	14 x 8,01	
	Juni	***10***	7,7 Std (Normala.)	20 x 8,01	
	Juli				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.

	Aug.	***10***, ***11***	7,7 Std (Normala.)	21 x 8,01	
	Sept.	***11***	7,7 Std (Normala.)	21 x 8,01	
	Okt.	***12***, ***13***, ***11***	7,7 Std (Normala.)	23 x 8,01	
	Nov. – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
G.S. (1.006,20) [757,89]	Jan.	***14***	7,7 Std (Normala.)	8 x 8,01	
	Feb.	***8***, ***13***	7,7 Std (Normala.)	20 x 8,01	
	März	***8***, ***13***	7,7 Std (Normala.)	20 x 8,01 3 x 21,02	
	Aug.	***8***, ***15***, ***13***	7,7 Std (Normala.)	6 x 21,02	21 Tage gearbeitet, nur für 6 Tage Entfernungszulage
	Sept.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.

	Okt.	***16***, ***13***	7,7 Std (Normala.)	23 x 8,01	
	Nov. – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
S.D. (3.794,87) [3.017,13]	Jan.	Aufsicht + Arbeit, div. Baustellen, Kontrolle + Arbeit	7,7 Std 8,7 Std	22 x 8,01	
	Feb.	Aufsicht + Arbeit, div. Baustellen, Kontrolle + Arbeit	8,7 Std 9,7 Std	8 x 8,01 12 x 21,02	8,01 für 8,7 Std und für 9,7 Std eingetragen; 21,02 für 8,7 Std und für 9,7 Std eingetragen
	März	Aufsicht + Arbeit, div. Baustellen, Kontrolle + Arbeit	8,7 Std 9,7 Std 10,7 Std	5 x 8,01 16 x 21,02	21,02 für 8,7 Std und für 9,7 Std eingetragen
	April	Aufsicht + Arbeit, div. Baustellen, Kontrolle + Arbeit	7,7 Std 8,7 Std 9,7 Std	9 x 8,01 12 x 21,02	8,01 für 7,7 Std, für 8,7 Std und für 9,7 Std eingetragen; 21,02 für 7,7 Std, 8,7 Std und für 9,7 Std eingetragen
	Mai	Aufsicht + Arbeit, div. Baustellen, Kontrolle + Arbeit	7,7 Std 8,7 Std 9,7 Std	19 x 21,02	

	Juni	div. Baustelle	7,7 Std	20 x 8,01	
	Juli	Kontrolle Aufsicht + Arbeit, div. Baustellen, Kontrolle + Arbeit	7,7 Std 8,2 Std 8,7 Std	12 x 8,01 11 x 21,02	8,01 für 7,2 Std, für 7,7 Std und für 8,7 Std eingetragen; 21,02 für 7,7 Std und für 8,7 Std
	Aug.	Kontrolle div. Baustellen, Aufsicht + Arbeit, Reparatur div. Arbeit	7,7 Std 8,7 Std 9,7 Std	9 x 8,01 12 x 21,02	8,01 für 8,7 Std und für 9,7 Std eingetragen; 21,02 für 7,7 Std und für 8,7 Std
	Sept.	Qualitätskontrolle, Kontrolle div. Baustellen, Ausbesserung div., Reparatur div.	7,7 Std 8,7 Std	10 x 8,01 11 x 21,02	8,01 für 7,7 Std und für 8,7 Std eingetragen;
	Okt.	Dienst div. Baustellen, Kontrolle div. Baustellen, Aufsicht div. Baustellen, Kontrolle+ Ausbesserung, Reparatur div. Basutellen	7,7 Std 8,7 Std 9,7 Std	14 x 8,01 9 x 21,02	21,02 für 8,7 Std und für 9,7 Std
	Nov. – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.

Daneben wurde noch an folgende Dienstnehmer, für welche keine Monatsberichte vorliegen, Entfernungszulagen in folgender Höhe (lt. Berechnung Außenprüfung) ausbezahlt (Beträge in Euro):

Dienstnehmer	Entfernungszulage
B.J.	1.955,34
B.J.	2.609,74
B.K.	472,59
C.S.	72,09
H.J.	2.410,71
K.A.	1.633,84
R.S.	677,79
S.M.	2.596,78
S.J.	464,58
S.S.	519,63
T.B.	934,11

2014:

In den Monatsberichten wurde keine Entfernungszulage vermerkt, es wurden allerdings an folgende Dienstnehmer Entfernungszulage in nachstehender Höhe (lt. Berechnung AP) ausbezahlt (Beträge in Euro):

Dienstnehmer	Entfernungszulage
A.S.	3.137,70
B.J.	64,38
B.J.	2.828,12
B.J.	2.263,14
B.K.	1.050,78

C.D.	64,38
G.O.	3.895,62
H.J.	2.861,80
K.T.	390,42
K.A.	2.327,42
M.G.	436,52
N.I.	64,38
P.G.	2.345,90
R.S.	1.956,54
S.M.	856,38
S.D.	4.405,56
S.S.	2.454,16
T.B.	2.501,22
T.T.	64,38

2015:

DN (lt. Berechnung BP) [lt. Monats- bericht]	Monat	Baustelle	tägliche Arbeitszeit	Entfernungs- zulage	Anmerkung
M.G. (91,52)	Jan.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.

[0,00]					
B.P. (2.532,28) [1.528,1]	Jan.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
	Aug.	***17***	8,5 Std 10 Std 11,5 Std 12 Std	15 x 43,66	
	Sept.	***17***	8,5 Std 10 Std 11,5 Std 12 Std	20 x 43,66	
	Okt.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
P.G. (1.535,58) [0,00]	Jan. – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
S.D. (2.693,92) [0,00]	Jan. – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.

S.S. (1.660,06) [0,00]	Jan. – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
S.Z. (1.702,74) [742,22]	Aug.	***17***	8,5 Std 10,5 Std 10 Std 12 Std	5 x 43,66	Entfernungszulage nur für 1 Woche in Feistritz gewährt, nicht für restliche Zeit (***23***, ***19***)
	Sept.	Xxx ***18***	5 Std 8 Std 10 Std 11 Std	12 x 43,66	Eine Zuordnung der Entfernungszulage wurde nicht vorgenommen
	Okt. – Nov.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
G.O. (2.718,88) [1.193,04]	Jän.		5 Std 10 Std	4 x 8,32 8 x 21,82	Eine Zuordnung der Entfernungszulage wurde nicht vorgenommen
	März				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
	April	***19*** + Materialversorgung	6 Std	12 x 8,32	Eine Zuordnung der

			8 Std	10 x 21,82	Entfernungszulage wurde nicht vorgenommen
	Sept.	***19***	5 Std 8 Std 9 Std	7 x 8,32 15 x 21,82	Eine Zuordnung der Entfernungszulage wurde nicht vorgenommen
	Okt.		8,5 Std	5 x 8,32 11 x 21,82	Eine Zuordnung der Entfernungszulage wurde nicht vorgenommen
	Nov. + Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
B.J. (1.951,44) [0,00]	Jan. März, April, Sept., Okt., Nov., Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage.

Daneben wurden noch an folgende Dienstnehmer, für welche keine Monatsberichte vorliegen, Entfernungszulagen in folgender Höhe (lt. Berechnung AP) ausbezahlt Beträge in Euro:

Dienstnehmer	Entfernungszulage
A.S.	2.285,70
B.-F.K.	38,46
B.K.	309,88
B.M.	686,20
C.R.	143,48
D.S.	482,24
H.J.	149,76
K.T.	124,80
K.A.	2.184,72
K.S.	243,32
M.J.	232,96
M.G.	91,52
P.G.	1.535,58
R.G.	303,16
R.S.	24,96

2016:

DN (lt. Berechnung BP) [lt. Monats- bericht]	Monat	Baustelle	tägliche Arbeitszeit	Entfernungs- zulage	Anmerkung
B.K. (658,32) [0,00]	März – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
H.G. (317,55) [0,00]	April – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
M.J. (135,04) [0,00]	Jan. – Mai				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
S.Z. (84,40) [0,00]	April – Juni				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
V.S. (135,04) [0,00]	Mai – Juli Sept. – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
G.O. (1.222,69)	Jän.		8 Std 9 Std	???	Nicht lesbar

[??]					
	Feb.		6,5 Std 8 Std	3 x 8,44	Eine Zuordnung der Entfernungszulage wurde nicht vorgenommen
	März		5 Std 8 Std	3 x 8,44	Eine Zuordnung der Entfernungszulage wurde nicht vorgenommen
	April				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
	Mai	***20***.	5 Std 10 Std	18 x 8,44	Eine Zuordnung der Entfernungszulage wurde nicht vorgenommen
	Juni – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
B.J. (2.347,11) [??]	Jan.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
	Feb.		8 Std.	17 x 8,44	Entfernungszulage für 17 Tage, obwohl nur 13 Tage gearbeitet wurde
	März		8 Std 10 Std	8 Tage	Nicht angegeben, in welcher Höhe

	April	***11***, ***21***	8,5 Std 10 Std	10 Tage	Nicht angegeben, in welcher Höhe
	Mai		8,5 Std 10,5 Std 12 Std	15 Tage	Nicht angegeben, in welcher Höhe. Entfernungszulage für 15 Tage, obwohl nur 14 Tage gearbeitet wurde.
	Juni – Aug.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.
	Sept.		4 Std 8 Std 10 Std	22 x 44,31	Eine Zuordnung der Entfernungszulage wurde nicht vorgenommen.
	Okt. – Dez.				Obwohl teilweise gearbeitet, keine Entfernungszulage in Monatsbericht.

Daneben wurden noch an folgende Dienstnehmer, für welche keine Monatsberichte vorliegen, Entfernungszulagen in folgender Höhe (lt. Berechnung AP) ausbezahlt (Beträge in Euro):

Dienstnehmer	Entfernungszulage
A.S.	1,070,81
B.P.	181,44
B.M.	396,68

B.Z.	52,08
D.A.	489,52
D.S.	502,16
H.J.	181,44
H.V.	258,43
K.L.	59,08
K.S.	447,32
K.M.	8,44
L.A.	683,64
M.Z.	1.209,03
M.N.	160,36
N.I.	1.215,36
N.G.	103,38
N.L.	86,50
N.T.	94,94
P.G.	675,20
P.M.	236,28
R.S.	417,76
R.N.	160,36
S.M.	92,84
S.B.	236,28
S.M.	236,28
S.V.	232,08

S.D.	33,76
S.D.	1.222,69
S.S.	888,26

Kilometergeld

Weiters wurden an Dienstnehmer, die mit dem eigenen Fahrzeug zu den Baustellen gefahren waren, 2014 und 2015 Kilometergeld ausbezahlt. Dies erfolgte aufgrund von Mitteilungen der Dienstnehmer über die gefahrenen Kilometer am Monatsende. Fahrtenbücher wurden keine vorgelegt.

Arbeitgebereigene KFZ

Im Betriebsvermögen der Bf. befinden sich unter anderem zwei PKWs. Ein Mitsubishi Outlander, welcher im November 2012 (Anschaffungskosten: € 38.500,00) sowie ein Range Rover, welcher im Februar 2013 (Anschaffungskoste: € 41.919,95) von der Bf. angeschafft wurde. Der Mitsubishi Outlander wurde vom Dienstnehmer ***AN***, welcher an der Adresse ***AN-Adr***, wohnhaft war, benutzt. Der Range Rover wurde vom Geschäftsführer ***GF*** der Bf war, benutzt. Dieser wohnt an der Adresse ***Bf1-Adr*** welche auch die Betriebsanschrift der Bf. ist.

Die beiden Dienstnehmer besitzen private Fahrzeuge.

In den vorgelegten Fahrtenbüchern konnten ua folgende Daten eingetragen werden:

- Datum
- Fahrtzeit von – bis
- Fahrtstrecke/Reiseziel/Grund der Fahrt
- Reisezweck/aufgesuchte Firmen/Fahrer/Insassen/Ladung
- KM-Stand Beginn
- KM-Stand Ende
- Gefahrene KM geschäftlich/privat

Die Fahrtenbücher für den Range Rover enthielten für den Zeitraum 2013 bis 2016 auszugsweise folgende Einträge:

Datum	Fahrzeit von – bis	Fahrstrecke/Reiseziel Grund der Fahrt	Reise- zweck ...	KM-Stand Fahrt Beginn	KM-Stand Fahrt Ende	Gefahrene KM	
						Gesch.	privat
2013							
12.2.	11-17	Probe		0	127	127	
17.4.	6-20	FA ***24***		5900	6087	187	
25.6.	6-19	FA ***25*** durch Wien		12892	13004	112	
30.6.		Urlaub		13425	13425		
11.7.	6-18	FA ***25*** durch Wien		13867	13866	99	
10.8.	7-13	FA ***25*** durch Wien		16909	17008	99	
11.8.-1.9.		Urlaub		17521	17521		
2.9.	6-17	FA ***21*** Wien		17521	17624	103	
17.10.	6-18	***25***		20773	20887	64	
26.11.	6-17	***21***		21909	22013	104	
21.12.		Urlaub		22830	22830	102	
2014							
10.2.	6-16	Durch Wien		23821	23833	12	
14.3.	6-17	***25***, durch Wien		25909	25289	72	
26.4.		Urlaub		26997	26997	116	
27.5.	6-18	***25***, durch Wien		29524	29648	104	
1.7.-22.7.		Urlaub		31772	31782	10	
		Urlaub		33486	33593	41	
3.9.	6-18	***21***, durch Wien		33692	33739	104	

21.10.	6-17	***25***, durch Wien		36957	37065	104	
21.11.	6-18	Durch Wien – ***21***		38930	39036	106	
10.12.	6-17	***25***/durch Wien		40098	40209	111	
19.12.	6-17	Urlaub		40753	40845	92	
2015							
12.2.	6-17	***25***, durch Wien		42958	43044	86	
20.3.	6-18	***25***, durch Wien		45432	45523	91	
30.4.		Urlaub		49889	47995	106	
19.5.		Urlaub		48598	48700	102	
17.6.	6-18	Durch Wien		50117	50162	45	
17.7.	6-18	***25***, durch Wien		51629	51719	88	
12.8.		Urlaub		53496	53607	111	
7.9.	6-18	Durch Wien		64205	54314	109	
16.9.		Urlaub		54723	54800	77	
14.10	6-17	Wien – Gr		55424	55826	402	
18.11.	6-18	Durch Wien, ***25***		59916	60035	119	
2016							
11.11	6-17	Durch Wien		63160	63202	42	
16.2.	6-18	Durch Wien, ***25***		63571	63619	48	
12.4.	6-18	***26***		66029	66438	409	
21.4.	6-18	***27*** KH		66961	67093	132	
11.5.	6-18	***28***		68989	68653	64	

13.5.	6-18	***28***		68787	68923	136	
23.5.	6-18	***28***		69401	69499	98	
28.7.	6-18	***29***, durch Wien		75206	75385	171	
12.8.		Urlaub		76908	77065	157	
12.9.	6-18	***30***/durch Wien		77627	77791	164	
22.10.	6-18	***20***./durch Wien		81119	81197	78	
1.11.	7-15	***31***/Friedhof ***32*** – Wien		81682	81893	211	

Eine Eintragung von privat gefahrenen Kilometern erfolgte nie, obwohl an mehreren Tage zB 26.4.2014, 1.7.2014-22.7.2014, 19.12.2014, 30.4.2015, 19.5.2015, 12.8.2015, 16.9.2015, 12.8.2016) Wege mit dem KFZ zu Zeitpunkten zurückgelegt wurden, welche als Urlaub eingetragen waren.

Eine Eintragung, ob jemand anderer als ***GF*** mit dem PKW gefahren ist, ist dem Fahrtenbuch nicht zu entnehmen.

Ein Abgleich der Monatsberichte mit den Fahrtenbüchern hat u.a. folgende Unstimmigkeiten ergeben:

Datum	Fahrtenbuch		Monatsbericht	
	Zeitraum	Reiseziel	Stunden	Reiseziel
16.2.2013	9 – 12 Uhr	***33*** – ***29***	-	-
9.3.2013	8 – 13 Uhr	***34*** MÖD	-	-
30.3.2013	7 – 13 Uhr	Durch Wien	-	-
1.4.2013	6 – 18:30 Uhr	Durch Wien		Feiertag
6.4.2013	6 – 14:30 Uhr	***25*** durch Wien	-	-

13.4.2013	7 – 13 Uhr	Durch Wien	-	-
20.4.2013	6 – 14 Uhr	Durch Wien	-	-
9.5.2013	6:30 – 19 Uhr	Durch Wien, ***25***	-	Feiertag
18.5.2013	6 – 13 Uhr	Durch Wien, ***25***	-	-
20.5.2013	6 – 17 Uhr	Durch Wien, ***25***	-	Feiertag
1.6.2013	6 – 18 Uhr	Durch Wien, ***25***	-	-
15.6.2013	6 – 14 Uhr	Durch Wien, ***25***	-	-
15.6.2013	6 – 14 Uhr	Durch Wien, ***25***		
30.6. – 7.7.2013		Urlaub	8,7 Std	Kontrolle div. Baustellen
20.7.2013	6:30 – 13:30 Uhr	Durch Wien, ***25***	-	-
3.8.2013	6:30 – 14:30 Uhr	Durch Wien, ***25***	-	-
18.8. – 1.9.2013		Urlaub	7,7 – 8,7 Std	Reparatur div. Arbeit
21.9.2013	6:30 – 13 Uhr	Durch Wien, ***25***	-	-
25.10.2013		Urlaub	8,7 Std	
22.11.2013	6 – 16 Uhr	Durch Wien	5 Std	***21***
27.11.2013	6 – 17 Uhr	Durch Wien	8 Std	***21***
6.12.2013	6 – 17 Uhr	Durch Wien	9 Std	***21***

17.1.2014	6 – 16 Uhr	Durch Wien	5 Std	***21***
20.2.2014	6 – 18 Uhr	Durch Wien	-	-
21.2.2014	6 – 18 Uhr	Durch Wien	-	-
7.3.2014	6 -18 Uhr	***21***, durch Wien	5 Std	***21***
21.3.2014	6 -18 Uhr	***25***, durch Wien	5 Std	***21***
11.4.2014	6 -15 Uhr	Durch Wien	5 Std	***21***
16.4.2014		Urlaub	9 Std	***21***
2.5.2014	6 -18 Uhr	***21***, durch Wien	-	-
5.5.2014	6 -18 Uhr	***21***, durch Wien	9 Std	***20***.
19.6.2014	6 -17 Uhr	Durch Wien	-	-
1.7. – 22.7.		Urlaub	5 bzw. 8 Std	***35***
29.7.2014	6 – 16 Uhr	***21***, durch Wien	8 Std	***35***
1.8.2014	6 – 17 Uhr	***21***, durch Wien	5 Std	***35***
3.9.2014	6 – 18 Uhr	***21***, durch Wien	9 Std	***35***
3.10.2014	6 – 18 Uhr	***21***, durch Wien	5 Std	***35***
31.10.2014	6 – 18 Uhr	***25***, durch Wien	-	-

1.-30.11.2014		Diverse Fahrten		Urlaub
19.12.2014		Urlaub	5 Std	
12.1.2015	6 – 17 Uhr	***25***/Durch Wien	10 Std	***19***
16.1.2015	6 – 17 Uhr	***25***/Durch Wien	5 Std	***19***
4.2.2015	6 – 17 Uhr	***25***/Durch Wien	8 Std	***19***
13.2.2015	6 – 17 Uhr	***25***/Durch Wien	6,5 Std	***19***
5.3.2015	6 – 17 Uhr	***25***/Durch Wien	8 Std	***19***
20.3.2015	6 – 18 Uhr	***25***/Durch Wien	6 Std	***19***
10.4.2015	6 – 18 Uhr	***25***/Durch Wien	6 Std	***19***
30.4.2015		Urlaub	8 Std	***19***
14.5.2015	6 – 18 Uhr	***25***/Durch Wien	-	-
15.5.2015	6 – 18 Uhr	***25***/Durch Wien	-	-
19.5.2015		Urlaub	9 Std	***19***
12.6.2015	6 – 18 Uhr	***25***/Durch Wien	-	-
19.6.2015	6 – 18 Uhr	***25***/Durch Wien	-	-
26.6.2015	6 – 18 Uhr	***25***/Durch Wien	-	-

10.7.2015	6 – 18 Uhr	***25***/Durch Wien	5 Std	***19***, ***13***
27.7. – 31.7.2015	6 – 18 Uhr	***25***/Durch Wien	-	-
7.8.2015	6 – 18 Uhr	***25***/Durch Wien	5 Std	***19***
12.8.2015		Urlaub	9 Std	***19***
16.9.2015		Urlaub	9 Std	***19***
6.10.2015	6 – 18 Uhr	Durch Wien	8,5 Std	-
6.11.2015	6 – 18 Uhr	Durch Wien, ***21***	5 Std	-
7.12.2015	6 – 18 Uhr	Durch Wien	-	-

Ein Abgleich mit den Arbeitstagen ist für 2016 mangels vorliegender Unterlagen für ***GF*** nicht möglich.

Die Fahrtenbücher für den Mitsubishi Outlander enthielten für den Zeitraum 2013 bis 2016 auszugsweise folgende Einträge:

Datum	Fahrzeit von – bis	Fahrstrecke/Reiseziel Grund der Fahrt	Reisezweck...	KM-Stand Fahrt Beginn	KM- Stand Fahrt Ende	Gefahrene KM	
						Gesch.	privat
2013							
3.4.	7-19	Firma – ***36***	Arbeit	2741	2775		
3.4.	7-19	Firma – ***36***	Arbeit	2775	2810		
5.2.	7-19	Firma – Wien	Baustelle ***22***	5681	5750	69	

12.3.	7-17	Firma – ***37***	Diverse Baustellen	8854	8935	81	
8.4.	7-19	Wien – ***4***	Baust.	10862	10939	77	
13.5.	7-19	Wien – ***21***	Baust.	13837	13978	141	
27.5.	7-19	Wien – ***38***	Fa. ***11***	15449	15617	168	
17.6.	7-17	Wien – ***21***	Fa. ***11***	17071	17165	94	
14.8.	7-18	Wien Baustelle	***8***	20939	21050	111	
19.12.	7-18	Firma – ***21***	Baustelle	30424	30529	105	
2014							
7.2.	7-12	Firma – ***37***	Baustelle	33739	33795	56	
1.4.	7-18	Firma – ***35***	Baustelle	41615	41661	46	
22.9.	7-18	Firma – ***35***	Baustelle	48637	48691	54	
25.11.	7-18	Firma	***19***	50073	50104	31	
2015							
7.1.	7-16	Firma	Hütteldorf	50792	50801	9	
26.2.	7-17	Firma	BG, BRG ***19***	51662	51696	34	
12.5.	7-17	Firma	***39***	54622	54655	33	
21.10.	7-17	Firma	***18***	61675	62187	512	
2016							
26.1.	7-17	Firma	***40***	69229	69245	16	
30.3.	7-17	Firma	LK ***27***	70807	70435	128	

6.4.	7-17	Firma	***41***	71102	71132	30	
------	------	-------	----------	-------	-------	----	--

Dem Fahrtenbuch für den Mitsubishi sind keine privaten Fahrten zu entnehmen. Eine Eintragung, ob jemand anderer als ***AN*** mit dem PKW gefahren ist, ist dem Fahrtenbuch nicht zu entnehmen und ist im Hinblick auf die Zeugenaussage auch nicht anzunehmen.

Ab Juli 2016 liegt kein Fahrtenbuch mehr vor.

Beim Abgleich des Monatsberichtes 2016 von ***AN*** mit dem Fahrtenbuch des Mitsubishi Outlander für 2016 konnten einige Auffälligkeiten festgestellt werden:

Datum	Fahrtenbuch		Monatsbericht	
	Zeitraum	Reiseziel	Stunden	Reiseziel
8.1.2013	7 – 15 Uhr	***28***	8,7 Std	Qualitätskontrolle
22.2.2013	7 – 15 Uhr	***37*** div. Baustellen	9,7 Std	Reparatur
29.3.2013	7 – 12 Uhr	***37***, Donaufelderstr.	10,7 Std	div. Baustellen
5.4.2013	7 – 12 Uhr	***37***, div. Baustellen	7,7 Std	***8***
8.4.2013	7 – 19 Uhr	***4*** Baustelle	7,7 Std	***8***
15.5.2013	7 – 19 Uhr	Wien – ***42***	7,7 Std	***4*** ***43***
11.6.2013	7 – 19 Uhr	Wien – ***21***	7,7 Std	***8***
13.7. – 28.7.2013		Urlaub	7,7 Std	***8***
15.8.2013	7 – 18 Uhr	***28***		Feiertag

6.9.2013	7 – 12 Uhr	***44*** – ***26***	7,7 Std	***1***
22.10.2013	7 – 19 Uhr	***8***	7,7 Std	***21***
12.12.2013	7 – 17 Uhr	***45***	8 Std	***21***
10.1.2014	7 – 12 Uhr	***45***	5 Std	***21***
20.2.2014	7 – 18 Uhr	***21***, ***35***	-	-
21.2.2014	7 – 18 Uhr	***21***	-	-
5.3.2014	7 – 18 Uhr	***45***	9 Std	***21***
4.4.2014	7 – 13 Uhr	***21***, ***35***	9 Std	***20***.
9.4.2014	7 – 19 Uhr	***25***, ***35***	9 Std	***20***.
12.5.2014	7 – 18 Uhr	***45***, ***35***	9 Std	***21***
4.6.2014	7 – 14 Uhr	***42***	9 Std	***21***
8.8.2014	7 – 13 Uhr	***35***	5 Std	-
5.9.2014	7 – 12 Uhr	***35***	9 Std	***35***
3.10.2014	7 – 18 Uhr	***35***	5 Std	***35***

27.10. – 31.12.2014		Diverse Fahrten		Krankenstand
1.- 11.1.2015		Diverse Fahrten		Urlaub
16.4.2015	7 – 12 Uhr	***38***	8 Std	***19*** + Materialversorgung
16.9.2015	7 – 17 Uhr	***46*** ***21***	9 Std	***19***
9.10.2015	7 – 12 Uhr	***47***	8,5 Std	-
12.10.2015	7 – 17 Uhr	***19***	8,5 Std	-
15.1.2016	7 – 12 Uhr	***48***	8 Std	-
18.1.2016	7 – 17 Uhr	Kaisermühlenstr.	9 Std	-
5.2.2016	7 – 12 Uhr	***49***	6,5 Std	-
11.3.2016	7 – 12 Uhr	***50***	8 Std	-
1.4.2016	7 – 12 Uhr	***51***	8,5 Std	-
8.4.2016	7 -12 Uhr	***41***	-	-
16.5. – 20.5.2016		Diverse Fahrten		Urlaub

Die Monatsberichte für Februar, Mai, Juni, Juli und August 2015 wurden nicht vorgelegt.

Schmutzzulagen

Die Bf. hat folgenden Dienstnehmern steuerfreie Schmutzzulagen iHv € 1.283,39 (2013), € 623,66 (2014), € 278,74 (2015) sowie € 196,42 (2016) gewährt.

Dienstnehmer	Schmutzzulage			
	2013	2014	2015	2016
A.S.	113,66	61,74	22,49	26,47
B.J.	133,58	95,00		
B.J.	117,36	54,47	87,63	4,93
B.K.	15,25	29,12	9,71	11,16
B.M.				3,63
D.A.				35,03
G.O.	194,57	53,72	2,81	
G.S.	44,52			
H.G.				10,90
H.J	108,99	27,87	35,92	
K.A.	59,78	54,46	5,62	
K.S.			46,92	18,17
K.M.				0,52
L.A.				1,56
M.G.		17,017	1,28	
M.Z.				13,49
N.I.				10,91
P.G.	77,48	53,76	43,44	

R.S.	29,52	28,11	0,51	10,74
R.N.				11,93
S.M.	116,85			2,60
S.J.	28,54			
S.D.	196,30	72,29	2,81	
S.S.	17,47	35,14	19,60	
S.Z.				6,49
S.V.				8,04
S.D.				8,31
T.B.	29,52	40,91		
V.S.				11,54

In den Monatsberichten ist – wenn überhaupt – der Ort der Baustelle (zB ***19***) eingetragen sowie die tägliche Gesamt- bzw. Normalarbeitszeit.

In den vorgelegten Unterlagen finden sich bzgl Schmutzzulage lediglich folgenden Vermerke:

1. P.G. Jänner 2013: „Schmutzzulage für 34 Arb.Std.“
2. P.G. Februar 2013: „Schmutzzulage für 0 Arb.Std.“
3. P.G. März 2013: „Schmutzzulage für 25 Arb.Std.“
4. P.G. April 2013: „Schmutzzulage für 27 Arb.Std.“
5. P.G. Mai 2013: „Schmutzzulage für 0 Arb.Std.“
6. P.G. Juli 2013: „Schmutzzulage für 14 Arb.Std.“
7. P.G. August 2013: „Schmutzzulage für 28 Arb.Std.“
8. P.G. September 2013: „Schmutzzulage für 16 Arb.Std.“

9. P.G. Oktober 2013: „Schmutzzulage für 14 Arb.Std.“
10. G.O. Jänner 2013: „Schmutzzulage für 47 Arb.Std.“
11. G.O. Februar 2013: „Schmutzzulage für 67 Arb.Std.“
12. G.O. März 2013: „Schmutzzulage für 71 Arb.Std.“
13. G.O. April 2013: „Schmutzzulage“
14. G.O. Mai 2013: „Schmutzzulage für Arb.Std.“
15. G.O. Juni 2013: „Schmutzzulage für Arb.Std.“
16. G.O. Juli 2013: „Schmutzzulage für Arb.Std.“
17. G.O. August 2013: „Schmutzzulage: “
18. G.O. September 2013: „Schmutzzulage für Arb.Std.“
19. G.O. Oktober 2013: „Schmutzzulage für Arb.Std.“
20. A.S. Jänner 2013: „Schmutzzulage für 0 Arb.Std.“
21. A.S. Februar 2013: „Schmutzzulage für 59 Arb.Std.“
22. A.S. März 2013: „Schmutzzulage für Arb.Std.“
23. A.S. April 2013: „Schmutzzulage für 33 Arb.Std.“
24. A.S. Mai 2013: „Schmutzzulage für 18 Arb.Std.“
25. A.S. Juni 2013: „Schmutzzulage für 25 Arb.Std.“
26. A.S. Juli 2013: „Schmutzzulage für 0 Arb.Std.“
27. A.S. August 2013: „Schmutzzulage 21 Arb.Std.“
28. A.S. September 2013: „Schmutzzulage 10 Arb.Std.“
29. A.S. Oktober 2013: „Schmutzzulage 13 h.“
30. G.O. Mai 2013: „Schmutzzulage für 5 Arbeitsstd.“
31. G.O. Juni 2013: „Schmutzzulage für 25 Arbeitsstd.“
32. G.O. Juli 2013: „Schmutzzulage für 23,50 Arbeitsstd.“

33. G.O. August 2013: „Schmutzzulage für 15 Arbeitsstd.“
34. G.O. September 2013: „Schmutzzulage für 0 Arbeitsstd.“
35. G.O. Oktober 2013: „Schmutzzulage für 22 Arbeitsstd.“
36. S.D. Jänner 2013: „Schmutzzulage für 41 Arbeitsstunden“
37. S.D. Februar 2013: „Schmutzzulage für 54 Arbeitsstd.“
38. S.D. März 2013: „Schmutzzulage für 78 Std.“
39. S.D. April 2013: „Schmutzzulage für 30 Arbeitsstd.“
40. S.D. Mai 2013: „Schmutzzulage für 36 Std.“
41. S.D. Juni 2013: „Schmutzzulage 36 Std.“
42. S.D. Juli 2013: „Schmutzzulage 35 Arbeitsstd.“
43. S.D. August 2013: „Schmutzzulage für 26 Std.“
44. S.D. September 2013: „Schmutzzulage für 15 Arbeitsstd.“
45. S.D. Oktober 2013: „Schmutzzulage für 32 Arbeitsstunden“
46. G.O. April 2015: „+ 6 Schmutz“
47. G.O. September 2015: „+ Schmutzz. 20 h“
48. G.O. Oktober 2015: „Schmutz. 13h“
49. G.O. September 2016: „Mont. 191 h Schmutzzulage 113,50 h pflichtig“

Überstunden

Weiters wurden Überstundenzuschläge an nachstehende Dienstnehmer iHv € 7.515,95 (2013), € 2.883,22 (2014), € 2.548,71 (2015) sowie € 2.550,77 (2016) steuerfrei ausbezahlt.

Dienstnehmer	Überstundenzuschläge			
	2013	2014	2015	2016
A.S.	540,52	232,56	85,67	246,51

B.J.	399,11	140,51	410,23	182,20
B.J.	512,64	19,38		
B.K.	6,29	32,97	65,90	132,19
B.M.				153,62
B.P.			166,92	
B.Z.				46,44
C.R.			52,96	
C.S.	50,28			
D.A.				21,45
G.O.	1.635,25	763,69	452,42	430,00
G.S.	245,31			
H.G.				16,40
H.J	562,52	71,06		
K.A.	314,98	64,60	306,44	
K.L.				42,87
K.S.			3,14	110,83
K.T.		61,50	49,20	
K.M.				10,73
L.A.				10,25
M.G.			52,72	
M.J.				47,78
M.Z.				50,02
N.I.				17,64

P.G.	518,66	177,65	125,88	253,20
P.M.				10,25
R.G.			9,89	
R.S.	228,31	96,90		50,02
R.N.				21,44
S.B.				10,24
S.M.				10,24
S.M.	367,69	64,60		16,41
S.J.	12,58			
S.D.	1.732,13	867,10	460,54	430,00
S.S.				11,41
S.S.	219,98	158,27	118,63	178,63
S.Z.			147,38	
S.V.				7,15
T.B.	169,70	132,43		
V.S.				21,44
Z.N.				11,41

In den Monatsberichten ist – wenn überhaupt – der Ort der Baustelle (zB ***19***) eingetragen sowie die tägliche Gesamt- bzw. Normalarbeitszeit. Eine Eintragung der geleisteten Überstunden in die entsprechende Spalte erfolgte idR nicht. Sofern weitere Eintragungen gemacht wurden, kann nicht nachvollzogen werden, warum in der Spalte Überstunden, teilweise Überstunden bei 50 % und teilweise bei 100 % eingetragen wurden, da die Arbeiten stets an Werktagen ausgeführt wurden.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Außenprüfung und den von der Bf. vorgelegten Unterlagen.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt 1. (Abweisung/Abänderung)

a) Entfernungszulage und Taggelder

Der Begriff Entfernungszulage ist im Einkommensteuergesetz nicht angeführt. Die Bezeichnung Entfernungszulage findet sich häufig in Kollektivverträgen und wird aus Anlass von Dienstreisen gewährt. Der OGH hat in seinem Urteil vom 25.03.1986, 14 Ob 31/86, betreffend eine Entfernungszulage ausgeführt, dass diese den Zweck hat, dem Arbeitnehmer die mit Überlandfahrten oder mit der vorübergehenden Dienstverrichtung außerhalb des ständigen Arbeitsortes verbundenen Mehrauslagen für Mahlzeiten, Nächtigungen und dgl. zu vergüten. Werden Entfernungszulagen daher als Ersatz anlässlich von Dienstreisen gewährt, können diese bei Vorliegen einer Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei belassen werden. Dies bedeutet aber auch, dass ein Nachweis der Dienstreise erforderlich ist (vgl. UFS Wien 26.02.2007, RV/1501-W/02). Liegen die Voraussetzungen für § 26 Z 4 EStG 1988 nicht vor, kommt eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 in Betracht.

Steuerbefreit sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (idF RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45) vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (z.B. Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrttätigkeit (z.B. Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz BGBl. Nr. 196/1988 oder
- eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen nicht die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütung (Fahrtkostenvergütung,

Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. Bei Arbeitern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

Als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder stellen vorrangig einen Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 dar. Können diese Reiseaufwandsentschädigungen nicht nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ausgezahlt werden, weil beispielsweise ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird, ist zu prüfen, ob sie unter einen der Tatbestände des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu subsumieren sind und aus diesem Grund steuerfrei behandelt werden können. Wurden Reisekostenersätze nach § 26 Z 4 EStG 1988 ausgezahlt, stehen für den gleichen Zeitraum (Kalendertag) keine steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu (vgl. *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹ § 3 Rz 204).

Als lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988, die zur Auszahlung eines steuerfreien Taggeldes berechtigen, gelten u.a. Kollektivverträge. Gemäß Abschnitt VIII Z 1 bis 4 des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitende Gewerbe (Stand 1.1.2013) steht eine Entfernungszulage unter nachfolgenden Bedingungen zu:

1. Bei Montagearbeiten, das sind Arbeiten, die außerhalb des ständigen Betriebes (Betriebsstätte, Werkgelände, Lager usw.), dessen Abgrenzung im Einvernehmen mit dem Betriebsrat (wo keiner besteht, mit den Arbeitnehmern) festgelegt wird, geleistet werden und die Montage, Demontage, Erhaltung oder Reparatur von Anlagen jeglicher Art zum Inhalt haben, sowie bei anderen Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes - einschließlich Reisen - hat der Arbeitnehmer (einschließlich Lehrling) in folgenden Fällen Anspruch auf eine Entfernungszulage. Dies gilt nicht für Arbeitnehmer, mit denen eine kurzfristige Beschäftigung für Fertigungsarbeiten in einem anderen Betrieb des gleichen Unternehmens vereinbart wurde. Entfernungszulagen im Sinne nachstehender Bestimmungen gelten jeweils - mit Ausnahme des Pkt. 4 ab 2. Satz und des Pkt. 5 - für 24 Stunden in der Zeit von 0 bis 24 Uhr.
2. Bei einer ununterbrochenen Abwesenheit von mehr als 6 Stunden gebührt eine Entfernungszulage in der Höhe von € 8,01.
3. Bei einer Abwesenheit von mehr als 11 Stunden - einschließlich Wegzeit, ausschließlich Mittagspause - gebührt eine Entfernungszulage in der Höhe von € 21,02.

4. Bei einer Abwesenheit von mehr als 11 Stunden und wenn die Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes eine Nächtigung außer Haus erfordert oder eine solche angeordnet wird, gebührt täglich eine Entfernungszulage in der Höhe von € 42,05.

Wird die Verpflegung beigestellt, so gebührt an Stelle der Entfernungszulage ein Betrag in Höhe von 40 % derselben.

Eine Entfernungszulage ist erstmalig für den Tag der Hinreise zu bezahlen, und zwar in der Höhe von € 42,05, wenn die Abreise vom Betriebsort fahrplanmäßig vor 12 Uhr, eine Entfernungszulage von € 21,02, wenn die Abreise nach 12 Uhr erfolgt.

Für den Tag der Rückreise wird eine Entfernungszulage von € 21,02 bezahlt, wenn der Arbeitnehmer am Betriebsort fahrplanmäßig vor 17 Uhr ankommt, eine Entfernungszulage von € 42,05 wenn die Ankunft nach 17 Uhr erfolgt.

Entsprechend diesem Kollektivvertrag stehen somit abhängig von der Dauer der Abwesenheit unterschiedlich hohe Entfernungszulagen zu (nachstehend eine Übersicht über die wesentlichen Beträge abhängig vom jeweiligen Kalenderjahr).

Abwesenheit	2013	2014	2015	2016
mehr als 6 Stunden	€ 8,01	€ 8,18	€ 8,32	€ 8,44
mehr als 11 Stunden	€ 21,02	€ 21,46	€ 21,82	€ 22,15
mehr als 11 Stunden und Nächtigung außer Haus	€ 42,05	€ 42,93	€ 43,66	€ 44,31

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs darf ein Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens seinen Arbeitnehmern erstattete Reisekosten nur unter der Voraussetzung als nicht steuerbare Einnahmen (damit steuerfrei) behandeln, dass entsprechende Nachweise vorliegen. Die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbüchern oder sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, dass im einzelnen eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten Tagesgelder die je nach der Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch

entsprechende Aufzeichnungen zu belegen (vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0280; 20.05.2000, 98/15/0068; 22.04.1992, 87/14/0192; 21.10.1993, 92/15/0001). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist jedenfalls ein Nachweis jeder einzelnen Dienstreise erforderlich, eine bloße Glaubhaftmachung reicht noch nicht aus (vgl. VwGH 22.04.1992, 87/14/0192 mwN). Ein Nachweis ist erst dann gegeben, wenn neben dem Nachweis einer einzelnen tatsächlich angetretenen Reise auch insbesondere deren exakte Dauer belegt werden kann. Diese Umstände sind für die Beurteilung maßgebend, ob die geltend gemachten Reisekostenersätze oder Entfernungszulagen nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Bei den behaupteten Dienstreisen ist nämlich die Höhe des nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbaren Taggeldes u.a. von der exakten Dauer der Dienstreise abhängig (vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0280).

Die oben zitierten Erkenntnisse sind zwar zu § 26 Z 4 EStG 1988 idF vor RK-Novelle 2007 (BGBl I 2007/45) ergangen, und § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 idF RK-Novelle 2007 (BGBl I 2007/45) ist etwas detaillierter als § 26 Z 4 EStG 1988 idF vor RK-Novelle 2007 (BGBl I 2007/45), deckt sich aber weitgehend mit dem vom VfGH als verfassungswidrig aufgehobenen § 26 Z 4 EStG 1988 idF vor RK-Novelle 2007 (BGBl I 2007/45), der sowohl die gesetzlichen Tagesgelder als auch die Tagesgelder aufgrund lohngestaltender Vorschriften auf Dienstreisen geregelt hat (vgl. *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹⁸, § 3 Tages- und Nächtigungsgelder [Z 16b] Rz 204).

Aus den Gesetzesmaterialien zu § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ist zu entnehmen, dass die Bestimmung mit der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45 u.a. eingefügt wurde, um eine verfassungskonforme Regelung für Tagesgelder und Fahrtkostenersätze im Zusammenhang mit Dienstreisen herzustellen. Tagesgelder im Ausmaß der Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988, die aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift vom Arbeitgeber bezahlt werden müssen, bleiben bei Vorliegen bestimmter Tatbestände gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuer- und beitragsfrei. Damit werden im Wesentlichen diese Tagesgelder, die vom Arbeitgeber auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift gezahlt werden müssen, wie bisher behandelt.

Da der Gesetzgeber demnach eine Behandlung wie bisher vorgesehen hat, kann auch die bisherige Rechtsprechung zu § 26 Z 4 EStG 1988 ohne Bedenken herangezogen werden.

Die vorgelegten Monatsberichte sind gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 22.04.1992, 87/14/0192 mwN) aus nachfolgenden Gründen nicht geeignet, einen Nachweis jeder einzelnen Dienstreise zu erbringen:

In den vorgelegten Monatsberichten wurde in der Regel lediglich die tägliche Arbeitszeit erfasst. Ziel und Zweck wurden nur in wenigen Fällen bzw. sehr ungenau eingetragen (zB diverse Baustellen, ***11***, ***17***, ...). Somit sind die vom Verwaltungsgerichtshof als unerlässlich befundenen Mindestanforderungen (Datum, Dauer, Ziel und Zweck der einzelnen

Dienstreise; vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0280; 20.05.2000, 98/15/0068, 22.04.1992, 87/14/0192; 21.10.1993, 92/15/0001) nicht gegeben.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung wird außerdem an der Richtigkeit der vorgelegten Monatsberichte gezweifelt, und zwar aus folgenden Gründen:

Beim Abgleich der Monatsberichte mit den Fahrtenbüchern der Dienstnehmer ***AN*** und ***GF*** wurden eine Vielzahl von Unstimmigkeiten zwischen den Monatsberichten und den Fahrtenbüchern festgestellt (siehe Sachverhaltsdarstellung zu Sachbezug).

Es ist auch nicht nachvollziehbar, warum Dienstnehmern für bestimmte Monate eine Entfernungszulage gewährt wurden und für andere Monate nicht (vgl. z.B. P.G. Februar 2013 u.a.).

Auch ist die Höhe der gewährten Entfernungszulage aufgrund der vorgelegten Monatsberichte nicht nachvollziehbar. So wurde z.B. im April 2013 an P.G. 10 Mal eine Entfernungszulage in Höhe von € 21,02 sowie 12 Mal in Höhe von € 8,01 ausbezahlt. In diesem Monat hat P.G. laut Aufzeichnungen täglich 8,7 Stunden in ***4*** gearbeitet. Gemäß Kollektivvertrag stünde für Abwesenheiten von mehr als 6 Stunden € 8,01 zu, jedoch erst ab einer Abwesenheit von mehr als 11 Stunden € 21,02. Diese Vorgangsweise betrifft auch andere Dienstnehmer.

Des Weiteren wurden Entfernungszulagen an Dienstnehmer ausbezahlt, für welche keine Monatsberichte vorgelegt wurden.

Es ist daher einerseits in vielen Fällen gar nicht möglich, aus den vorgelegten Monatsberichten die Voraussetzungen für die Gewährung der Entfernungszulage leicht nachzuprüfen. Andererseits ist aufgrund der oben genannten Unstimmigkeiten auch an der Richtigkeit der Monatsberichte zu zweifeln.

Eine bloße Glaubhaftmachung der einzelnen Reisen reicht für die Steuerfreistellung der Entfernungszulagen nicht aus (vgl. VwGH 22.04.1992, 87/14/0192 mwN), demzufolge müsste die Steuerfreistellung der Zulagen zur Gänze entfallen. Da aber das Finanzamt davon ausgeht, dass nur rund 10 % der gewährten Entfernungszulagen zu Unrecht ausgezahlt wurden, und diese Schätzung im Hinblick auf die Tätigkeit der Bf. und die örtliche Lage der Baustellen als durchaus zutreffend angesehen werden kann, wird diese Schätzung aufrechterhalten.

b) Kilometergeld

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 können vom Arbeitgeber für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen nach dieser Bestimmung behandelt werden oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein

Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 berücksichtigt, stellen Fahrkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Diesbezüglich ist zunächst auf die Ausführungen zu den Taggeldern zu verweisen, wonach aufgrund mangelnder Aufzeichnungen, eine steuerfreie Behandlung grundsätzlich nicht möglich ist, insbesondere da es dem Finanzamt mangels geeigneter Unterlagen (keine Fahrtenbücher) nicht möglich war, die gefahrenen Kilometer nachzuprüfen.

Da auch in diesem Fall das Finanzamt jedoch davon ausging, dass nur rund 10% der verrechneten Kilometergelder zu Unrecht steuerfrei ausbezahlt wurden, und diese Schätzung entsprechend den Ausführungen zu b) als durchaus zutreffend angesehen werden kann, sah das Bundesfinanzgericht keinen Grund, davon abzugehen.

c) Sachbezug PKW

Gemäß § 4 Abs. 1 über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) idF BGBl. II Nr. 366/2012 ist für die Veranlagung 2013 für den Fall, dass für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung idF BGBl. II Nr. 366/2012 ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich

Durch das BGBl. II Nr. 29/2014 wurden die Werte ab der Veranlagung 2014 auf € 720,00 (§ 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung) bzw. auf € 360,00 (§ 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung) erhöht.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 Sachbezugswerteverordnung idF BGBl. II Nr. 243/2015 ist ab der Veranlagung 2016 ein Sachbezug von 2 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich USt und NoVA), maximal € 960 monatlich anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Kraftfahrgesetz 1967 für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen. Abweichend von Z 1 ist gemäß § 4 Abs. 1 Z 2 Sachbezugswerteverordnung für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 141 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen

Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt: a) Der CO₂-Emissionswert von 141 Gramm pro Kilometer gilt im Kalenderjahr 2020 für erstmalig nach dem 31. März 2020 zugelassene Kraftfahrzeuge und verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2021 bis zum Kalenderjahr 2025 um jährlich 3 Gramm. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der erstmaligen Zulassung maßgeblich. b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind dabei unbeachtlich.

Zu den Privatfahrten zählen auch (gelegentliche) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (vgl. VwGH 01.04.2009, 2006/08/0305) sowie Familienheimfahrten, nicht aber die Familienheimfahrten bei einem steuerlich anerkannten Familienwohnsitz (dann Werbungskosten). Ist der Wohnsitz des Arbeitnehmers mit der Arbeitsstätte ident, dann sind Fahrten zwischen der mit dem Wohnsitz identen Arbeitsstätte und einer anderen Arbeitsstätte ebenfalls als Fahrt zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte und damit als Privatfahrt anzusehen (vgl. VwGH 16.07.1996, 96/14/0033; VwGH 16.09.2003, 97/14/0173; VwGH 19.03.2008, 2006/15/0289; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0209; UFS 25.05.2007, RV/0161-I/06; *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 15 Rz 100).

Ein Sachbezugswert ist dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereignen Kraftfahrzeug privat zu verwenden - wenn auch nur fallweise - nützt (vgl. VwGH 07.08.2001, 97/14/0175). Allein die Möglichkeit, ein arbeitgebereignes Kraftfahrzeug für private Fahrten zu nutzen, rechtfertigt noch keinen Sachbezug (vgl. VwGH 15.11.2005, 2002/14/0143 mwN).

Ist jedoch nach der Lebenserfahrung aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit ein arbeitgebereignes Kraftfahrzeug privat zu verwenden – wenn auch nur fallweise – nützt, ist ein Sachbezug anzusetzen (vgl. VwGH 07.08.2001, 97/14/0175; VwGH 26.03.2003, 2001/13/0092; VwGH 24.09.2014, 2011/13/0074). Steht dem Dienstnehmer ein privater Pkw neben dem arbeitgebereignen Pkw zur Verfügung, ist eine Privatnutzung des arbeitgebereignen Pkw nicht unbedingt naheliegend (vgl. VwGH 24.09.2014, 2011/13/0074 mwN). Der bloße Verweis auf „Erfahrungen des täglichen Lebens“ seitens der Finanzverwaltung reicht jedoch nicht aus; vielmehr hat die Behörde die tatsächliche Privatnutzung nach Ausschöpfung aller tauglichen

Beweismittel festzustellen (vgl. VwGH 15.11.2005, 2002/14/0143; *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 15 Rz 103).

Es gibt im Verfahrensrecht keine Beweisregel, nach welcher es grundsätzlich Aufgabe des Arbeitgebers wäre, durch Führung eines Fahrtenbuches den Beweis dafür zu erbringen, dass der Pkw dem Arbeitnehmer nicht für private Fahrten überlassen worden wäre (vgl. VwGH 30.05.1995, 92/13/0200; 11.12.1996, 95/13/0262). Allerdings trifft den Arbeitgeber in einem solchen Fall die erhöhte Mitwirkungspflicht zur Sachverhaltsfeststellung (vgl. VwGH 10.10.1996, 94/15/0093). Besteht zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein Naheverhältnis, wird eine klare Dokumentation der ausschließlich beruflichen Nutzung geboten sein (vgl. VwGH 22.03.2000, 99/13/0164; 03.05.2000, 99/13/0186; *Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG – Kommentar 1988, § 15 Rz 69).

Ein Sachbezug ist überdies dann nicht anzunehmen, wenn ein ernst gemeintes Verbot von Privatfahrten durch den Arbeitgeber vorliegt und dieser für die Wirksamkeit des Verbots sorgt (vgl. VwGH 22.03.2000, 99/13/0164; VwGH 27.02.2003, 99/15/0193; VwGH 26.05.2004, 2001/08/0229; VwGH 13.05.2009, 2006/08/0266; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0209; VwGH 24.06.2010, 2007/15/0238); eine Kontrolle des Verbots durch dienstmäßig unterstellte Personen ist jedoch nicht ausreichend (vgl. *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 15 Rz 104).

Geeignete Mittel für die Überwachung des Verbotes könnten die Kontrolle der Kilometerstände anhand eigener Aufzeichnungen des Arbeitgebers nach jeder beruflich veranlassten Fahrt oder die Führung von Fahrtenbüchern sein (vgl. UFS 07.08.2007, RV/1905-W/05). In der Praxis wird regelmäßig ein Fahrtenbuch für den Nachweis der ausschließlichen betrieblichen Verwendung das einzige geeignete Beweismittel sein (vgl. UFS 25.06.2007, RV/0226-K/05; *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 15 Rz 104).

Geschäftsführer ***GF***:

Beim Geschäftsführer ***GF*** liegen unzweifelhaft Privatfahrten vor. Einerseits wurden durch ihn selbst im Fahrtenbuch Fahrten als Urlaub eingetragen, andererseits hat er Fahrten vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte mit dem arbeitgebereigenen PKW durchgeführt. Der Wohnsitz von ***GF*** ist mit der Firmenadresse ident. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und herrschender Lehre sind Fahrten zwischen der mit dem Wohnsitz identen Arbeitsstätte und einer anderen Arbeitsstätte ebenfalls als Fahrt zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte und damit als Privatfahrt anzusehen (vgl. VwGH 16.07.1996, 96/14/0033; 16.09.2003, 97/14/0173; 19.03.2008, 2006/15/0289; 25.11.2009, 2007/15/0209; UFS 25.05.2007, RV/0161-I/06). Außerdem wurden Fahrten im Fahrtenbuch an Tagen eingetragen, an denen Herr ***GF*** laut den Monatsbericht nicht gearbeitet hat (bspw. 16.2.2013, 1.4.2013, 20.4.2013, ...).

Im Übrigen geht bereits aus dem Fahrtenbuch hervor, dass auch Fahrten an Urlaubstagen durchgeführt wurden, wobei auch Unstimmigkeiten zwischen Monatsbericht und Fahrtenbuch aufzuzeigen waren. Da das Fahrtenbuch überdies sehr oberflächlich geführt wurde (Es wurde nicht die einzelne Fahrtstrecke dokumentiert, sondern der gesamte Tag, bei der Fahrtzeit wurde zB 6 bis 18 Uhr, somit der Arbeitstag angegeben. Als Fahrtstrecke wurde in der Regel nur ein Ort angegeben.), kann es auch aus diesem Grund keinen Nachweis dafür darstellen, dass keine Privatfahrten unternommen wurden.

Eine aussagekräftige Prüfung und Nachvollziehbarkeit hinsichtlich der tatsächlich beruflich und privat zurückgelegten Fahrtstrecken ist im gegenständlichen Fall keinesfalls gegeben, weshalb durch die aufgegriffenen Mängel des Fahrtenbuch in seiner Gesamtheit als Beweismittel in Zweifel zu ziehen ist. Weitere Beweismittel wurden von der Bf. aber nicht vorgelegt.

Aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse ist daher anzunehmen, dass der Arbeitnehmer ***GF*** das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug auch privat verwendet hat. Es ist somit ein Sachbezug anzusetzen (vgl. VwGH 07.08.2001, 97/14/0175; 26.03.2003, 2001/13/0092).

Gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung ist der halbe Sachbezugswert anzusetzen, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 leg. cit im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt. § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung verlangt somit unmissverständlich einen Nachweis für die unter 500 km monatlich zurückgelegten privaten Fahrtstrecken. Der Nachweis erfolgt üblicherweise durch Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches, auch wenn der Nachweis auch auf eine andere Weise erfolgen kann (vgl. BFG 15.05.2017, RV/7100302/2010; VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191).

Eine Glaubhaftmachung der geringeren Nutzung ist nicht ausreichend (vgl. etwa BFG 30.10.2014, RV/4100302/2010). Die Verordnung verlangt jedoch kein Fahrtenbuch als Nachweis (§ 4 Abs. 2 Sachbezugs-VO), daher kann der Nachweis auch auf andere Weise (zB mittels Reiserechnungen oder Reiseberichten) erfolgen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083; *Büsser in Hofstätter/Reichel*, EStG – Kommentar 1988 § 15 Rz 69; *Brennsteiner/Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 15 Rz 34c). Das Herausrechnen von Privatfahrten aus der Tageskilometerzahl stellt eine geeignete Aufzeichnung dar, sofern die betriebliche Kilometerzahl anhand der angegebenen Orte nachvollziehbar erscheint (vgl. UFS 11.07.2005, RV/0440-S/03; *Brennsteiner/Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 15 Rz 34c; aA BFH, BStBl 2012 II 505). Können keine tauglichen bzw unwiderlegbaren Beweismittel (zB Fahrtenbuch) vorgewiesen werden, ist der Ansatz des vollen Sachbezuges möglich (vgl. etwa UFS 09.04.2008, RV/0103-G/05, UFS 12.04.2010, RV/0095-S/08; UFS 03.07.2013, RV/3139-W/09); den Steuerpflichtigen trifft daher eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 10.10.1996, 94/15/0093; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083; *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 15 Rz 96).

Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen im Fahrtenbuch kann keine Überprüfung der gefahrenen betrieblichen bzw. privaten Strecken durchgeführt werden. Die Tatsache, dass Herr ***GF*** ein eigenes KFZ besitzt, reicht nicht als Nachweis dafür aus, dass weniger als 500 km private Fahrtstrecken monatlich zurückgelegt wurden. Zusätzliche Aufzeichnungen wurden durch die Bf. nicht beigebracht. Der Nachweis wurde somit nicht erbracht.

Es ist daher für 2013 bis 2015 ein Sachbezug in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten maximal € 600,00 für 2013 bzw. maximal € 720,00 für 2014 und 2015 monatlich sowie für das Jahr 2016 in Höhe von 2% der Anschaffungskosten, maximal € 960,00, anzusetzen.

1,5% von € 41.919,95 ergeben € 628,80, weshalb 2013 ein Sachbezug in Höhe des Maximalwertes von € 600 anzusetzen ist. Damit errechnet sich der Sachbezug für 2013 in folgender Höhe (Beträge in Euro):

Jahr	Monate	Sachbezug	Lohnsteuer
2013	9	5.400	2.333,56

Für 2014 bis 2016 liegt der prozentuale Wert unter dem Maximalwert.

AN:

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann das vorgelegte Fahrtenbuch nicht als Nachweis herangezogen werden, da die Eintragungen teilweise sehr viele Unstimmigkeiten enthalten:

Beim Abgleich des Monatsberichtes 2016 von ***AN*** mit dem Fahrtenbuch des Mitsubishi Outlander für 2016 konnten einige Auffälligkeiten festgestellt werden, bspw. befand sich ***AN*** lt. Fahrtenbuch am 15.5.2013 in ***42***, lt. Monatsbericht jedoch in ***4***, oder am 21.2.2014 laut Fahrtenbuch in ***21***, laut Monatsbericht arbeitete er jedoch nicht (weitere Abweichungen siehe Sachverhaltsdarstellung).

Es wurden wiederholt Fahrten an Tagen durchgeführt, an denen ***AN*** laut Monatsbericht nicht arbeitete (zB 20.2.2014, 21.2.2014, 27.10 bis 31.12.2014, 9.10.2015, 11.3.2016, ...)

Abgesehen davon wurde das Fahrtenbuch sehr oberflächlich geführt. Es wurde nicht die einzelne Fahrtstrecke dokumentiert, sondern der gesamte Tag (bei der Fahrzeit wurde zB 6 bis 18 Uhr, somit der Arbeitstag angegeben). Als Fahrtstrecke wurde idR nur ein Ort (zB ***37***, ***45***, ...) angegeben.

Eine aussagekräftige Prüfung und Nachvollziehbarkeit hinsichtlich der tatsächlich beruflich und privat zurückgelegten Fahrtstrecken ist im gegenständlichen Fall daher keinesfalls gegeben, weshalb durch die aufgegriffenen Mängel das Fahrtenbuch in seiner Gesamtheit als Beweismittel in Zweifel zu ziehen ist. Weitere Beweismittel zur Sachverhaltsaufhellung und Untermauerung ihres Standpunktes wurden von der Bf. nicht vorgelegt.

Aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse ist daher anzunehmen, dass der Arbeitnehmer ***AN*** das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug – wenn auch nur fallweise – privat verwendet hat. Es ist somit ein Sachbezug anzusetzen (vgl. VwGH 07.08.2001, 97/14/0175; 26.03.2003, 2001/13/0092).

Gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswertverordnung ist der halbe Sachbezugswert anzusetzen, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des § 4 Abs. 1 Sachbezugswertverordnung im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt. § 4 Abs. 2 Sachbezugswertverordnung verlangt somit unmissverständlich einen Nachweis für die unter 500 km monatlich zurückgelegten privaten Fahrtstrecken. Der Nachweis erfolgt üblicherweise durch Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches, auch wenn der Nachweis auch auf eine andere Weise erfolgen kann (vgl. BFG 15.05.2017, RV/7100302/2010; VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191).

Eine Glaubhaftmachung der geringeren Nutzung ist nicht ausreichend (etwa BFG 30.10.2014, RV/4100302/2010; *Hilber*, AFS 2015, 29). Die Verordnung verlangt jedoch kein Fahrtenbuch als Nachweis (§ 4 Abs. 2 Sachbezugs-VO), daher kann der Nachweis auch auf andere Weise (zB mittels Reiserechnungen oder Reiseberichte) erfolgen (vgl. VwGH 24.09.2014, 2011/13/0074,; UFS 14.01.2010, RV/3923-W/08; UFS 10.06.2010, RV/3139-W/09; *Büsser in Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 – Kommentar § 15 Rz 69; *Brennsteiner/Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 15 Rz 34c). Das Herausrechnen von Privatfahrten aus der Tageskilometerzahl stellt eine geeignete Aufzeichnung dar, sofern die betriebliche Kilometerzahl anhand der angegebenen Orte nachvollziehbar erscheint (vgl. UFS 11.7.2005, RV/0440-S/03; *Brennsteiner/Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 15 Rz 34c). Können keine tauglichen bzw. unwiderlegbaren Beweismittel (zB Fahrtenbuch) vorgewiesen werden, ist der Ansatz des vollen Sachbezuges möglich (vgl. etwa UFS 09.04.2008, RV/0103-G/05, UFS 12.04.2010, RV/0095-S/08; UFS 03.07.2013, RV/3139-W/09); den Steuerpflichtigen trifft daher eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 10.10.1996, 94/15/0093; 23.11.2004, 2001/15/0083; *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 15 Rz 96).

Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen im Fahrtenbuch kann keine Überprüfung der gefahrenen betrieblichen bzw. privaten Strecken durchgeführt werden. Die Tatsache, dass ***AN*** ein eigenes KFZ besitzt, reicht nicht als Nachweis dafür, dass weniger als 500 km private Fahrtstrecken monatlich zurückgelegt wurden. Zusätzliche Aufzeichnungen wurden durch die Bf. nicht vorgelegt. Der Nachweis wurde somit nicht erbracht.

Es ist daher für die Jahre 2013 bis 2015 ein Sachbezug iHv 1,5 % sowie für das Jahr 2016 in Höhe von 2 % der Anschaffungskosten anzusetzen.

d) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) bis € 360 monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen,

- die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (Schmutzzulage),
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (Erschwerniszulage), oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen (Gefahrenzulage).

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von seitens Gebietskörperschaften erlassenen Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst- (Besoldungs-) Ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Voraussetzungen (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 10) für die Begünstigung sind daher:

1. die Zahlung neben dem Grundlohn (funktionelle Voraussetzung),
2. die im Gesetz umschriebene Arbeitserschwerung (materielle Voraussetzung),
3. die Zahlung aufgrund einer sogenannten lohngestaltenden Vorschrift oder Zahlung an alle bzw bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (formelle Voraussetzung),
4. der Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung,
5. die Angemessenheit der Zulage.

Die funktionelle, materielle sowie formelle Voraussetzung müssen gleichzeitig erfüllt sein. Liegt nur eine Voraussetzung nicht vor, kommt eine Begünstigung nicht in Betracht (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 10; *Müller*, *ecolex* 1995, 833; *Sailer/Bernold*, *Mertens*, *Die Lohnsteuer* 2010, 807; UFS 28.08.2006, RV/0569-I/04; UFS 14.02.2007, RV/0276-F/05; UFS 23.02.2010, RV/0457-F/09).

Funktionelle Voraussetzung:

Zulagen sind nur begünstigt, wenn sie neben dem Grundlohn gewährt werden. Werden für die Arbeitserschwerung keine Zulagen bezahlt, können entsprechende Beträge nicht aus dem Gesamtlohn herausgerechnet werden (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 11; UFS 20.04.2005, RV/0071-F/04; UFS 26.06.2006, RV/0229-F/04; UFS 14.02.2007, RV/0276-F/05; UFS 15.12.2009, RV/1955-W/09).

Materielle Voraussetzung:

Die Arbeiten müssen überwiegend unter erschwerten Umständen verrichtet werden, dies ist sowohl inhaltlich als auch zeitlich zu verstehen (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 12). Diese Begünstigung setzt u.a. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die die gesetzlich vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der (gesamten) Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwerung oder Gefahr darstellen (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 12; VwGH 22.04.1998, 97/13/0163). Dies bedeutet, dass die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten in mehr als der Hälfte der Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird, eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwerung oder Gefahr bewirken (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 12; VwGH 24.06.2004, 2000/15/0066).

Formelle Voraussetzung:

SEG-Zulagen sind nur begünstigt, wenn sie aufgrund einer der taxativ aufgezählten lohngestaltenden Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z 1-6 EStG 1988 oder innerbetrieblich allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern (§ 68 Abs. 5 Z 7 EStG 1988) gewährt werden (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 14; UFS 5. 12. 2005, RV/0065-F/04; UFS 26. 6. 2006, RV/0229-F/04).

Der Umstand, dass lohngestaltende Vorschriften eine Zulage vorsehen (zB § 82 Abs. 1 GehG für Exekutivbeamten), reicht für die Steuerbefreiung nach § 68 EStG 1988 allerdings nicht aus; vielmehr müssen alle oben aufgezählten Voraussetzungen gleichzeitig vorliegen (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 14; UFS 22.10.2008, RV/0552-G/07).

Gemäß Abschnitt XIV Z 1 bis 3 des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitende Gewerbe (Stand 1.1.2013) stehen SEG-Zulagen wie folgt zu:

1. Schmutzzulage: Für Arbeiten, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Verschmutzung von Körper und Bekleidung des Arbeitnehmers zwangsläufig bewirken, gebührt eine Schmutzzulage. Diese beträgt pro Stunde mindestens € 0,492.
2. Erschwerniszulage: Für Arbeiten, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis mit sich bringen, gebührt eine Erschwerniszulage. Diese beträgt pro Stunde mindestens € 0,492.
3. Gefahrenzulage: Für Arbeiten, die infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen, gebührt eine Gefahrenzulage. Diese beträgt pro Stunde mindestens € 0,492.

Die Zulagen nach den Pkt. 1 bis 3 gelten nur für arbeitsbedingte Belastungen und werden für jene Arbeitszeiten bezahlt, in denen die entsprechenden Arbeiten geleistet werden.

Nachweis:

Der Arbeitnehmer muss die den Zulagen zugrundeliegenden Arbeiten tatsächlich verrichten; dies gilt auch für den Fall, in dem der Zulagenanspruch aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift unabhängig von der tatsächlichen Arbeitserbringung zusteht (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 18; VwGH 23.10.1990, 89/14/0179). Der Behörde ist weiters der Nachweis zu erbringen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 18;

VwGH 18.12.1996, 94/15/0156, VwGH 10.05.1994, 91/14/0057; VwGH 10.03.1994, 93/15/0172). Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 fällt, kann nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 18; VwGH 13.10.1999, 94/13/0008; VwGH 25.05.2004, 2000/15/0052; VwGH 20.09.2006, 2006/14/0028). Wirkt jedoch der Steuerpflichtige nicht mit, und wird der Abgabenbehörde auch nicht die Möglichkeit eines Lokalausweises geboten, kann die Steuerfreiheit des § 68 EStG 1988 nicht in Anspruch genommen werden (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 18; UFS 11.09.2007, RV/0285-I/06).

Pauschalierte SEG-Zulagen können ebenfalls begünstigt besteuert werden. Es müssen jedoch die tatsächlich geleisteten Stunden und die darauf entfallenden Zulagen über eine längere Zeit einzeln aufgezeichnet werden; für daran anschließende Lohnzahlungszeiträume ist nur mehr nachzuweisen, dass sich die Verhältnisse nicht geändert haben (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 18; VwGH 27.06.2000, 99/14/0342; *Fellner in Hofstätter/Reichel*, § 68 Tz 3.5; VwGH 14.11.1978, 1930/78, zu pauschal vergüteten Überstunden nach dem EStG 1972).

Nach Rechtsprechung und Lehre ist es somit erforderlich, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. VwGH 13.10.1999, 94/13/0008; VwGH 27.06.2000, 99/14/0342).

Zu erbringen ist der Nachweis durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen, muss doch den Abgabenbehörden eine entsprechende Überprüfungsmöglichkeit geboten sein (so schon VwGH 24.01.1958, 1512/56). Die spätere Rekonstruierbarkeit (vgl. VwGH 26.01.1982, 81/14/0196), sei es auf Grund nicht näher aufgegliederter Eintragungen im Lohnkonto über ausgezahlte Zulagen, sei es auf Grund von Kollektivverträgen, Dienstplänen, Zeugenaussagen oder nachträglich beigebrachten eidesstattlichen Erklärungen der Arbeitnehmer reichen zum Nachweis nicht aus (vgl. *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 - Kommentar § 68 EStG Rz 33).

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen (Monatsberichte) konnte der Behörde nicht nachgewiesen werden, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen handelte und wann sie geleistet wurden, da diese Berichte lediglich eine Gesamtarbeitszeit aufweisen und – wenn überhaupt – einen Dienstoffort angeben (zB ***35***, ***21***). Daraus lässt sich aber nicht ableiten, welche Tätigkeiten verrichtet wurden und wie lange. Eine Überprüfung der oben angeführten Voraussetzungen ist daher nicht möglich.

Der Beschwerde konnte daher in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

e) Überstundenzuschläge

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohnes (insgesamt jedoch € 86,00 monatlich) steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 4 EStG 1988 gilt als Überstunde 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 (§ Arbeitsverfassungsgesetz, BGBl. Nr 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden, festgesetzt wird oder
7. die innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit.

Gemäß Abschnitt VIII Z 8 des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe (Stand 1.1.2013) sind Überstundenzuschläge für jede angeordnete Überstunde im Sinne des Abschnittes VII in der Höhe von 50 % zu bezahlen. Die dritte und die folgenden Überstunden an einem Tag werden, soweit sie in die Zeit nach 19 Uhr fallen, mit einem Zuschlag von 100 % entlohnt. Bei mehrschichtiger Arbeit wird, mit Ausnahme der ersten Schicht, ab dritter Überstunde ein Zuschlag von 100 % bezahlt, auch wenn diese Überstunden nicht in die Zeit nach 19 Uhr fallen.

Zur Feststellung, ab welcher Stunde der Zuschlag von 100 % gebührt, ist die an diesem Tag allenfalls geleistete Mehrarbeit (Abschnitt VIa) in die Zahl der Überstunden mit einzubeziehen.

Jedenfalls ist für Überstunden zwischen 20 und 6 Uhr früh ein Zuschlag von 100 % zu bezahlen. Ein Zuschlag von 100 % gebührt auch für Überstunden, die nach Beendigung der Nachtschicht nach 6 Uhr geleistet werden. Für am 24. und 31. Dezember nach der Normalarbeitszeit geleistete Überstunden gebührt ein Zuschlag von 100 %. Überstunden an Feiertagen - das sind

Arbeitsleistungen, die außerhalb der für den entsprechenden Wochentag vereinbarten normalen Arbeitszeit erbracht werden - sind ab der ersten Überstunde mit einem Zuschlag von 100 % zu entlohnen. Wird der Arbeitnehmer nach Verlassen des Betriebes bzw. der Arbeitsstätte am selben Tag bzw. bis 5 Uhr früh des nächsten Tages zur Leistung von Überstunden, mit denen er nicht rechnen konnte, zurückberufen, so sind diese Überstunden in diesem Zeitraum mit einem Zuschlag von 100 % zu bezahlen.

Bestehen im Betrieb des Arbeitnehmers für solche Einsätze insgesamt günstigere Regelungen, so gelten diese anstatt des obigen Satzes.

Überstundenzuschläge können jedoch nur dann nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden, wenn die Ableistung der Überstunden durch entsprechende Aufzeichnungen nachgewiesen wird und die genaue Anzahl, die zeitliche Lagerung sowie die genaue Höhe der tatsächlich geleisteten Überstunden feststeht (vgl. *Fellner* in *Hofstätter/Reichel* EStG 1988 - Kommentar § 68 EStG Rz 84; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 68 Rz 33, UFS 26.06.2006, RV/0229-F/04 zum Nachweis der Nachtarbeit durch Schichtpläne; UFS 19.02.2007, RV/1501-W/02).

Die Form des Nachweises ist im Gesetz nicht festgelegt. Wenn es sich allerdings um eine Vielzahl von Überstunden in mehreren Jahren handelt, wird der Nachweis in aller Regel nur durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen erbracht werden können, aus denen hervorgeht, an welchen Tagen und zu welcher Tageszeit die einzelnen Arbeitnehmer die Überstunden geleistet haben (vgl. VwGH 02.07.1985, 85/14/0031, VwGH 28.10.1993, 90/14/0029, VwGH 10.05.1994, 91/14/0057, VwGH 18.12.1996, 94/15/0156; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel* EStG 1988 - Kommentar § 68 Rz 84).

Aus den vorgelegten Unterlagen ist für eine Vielzahl der Dienstnehmer überhaupt nicht ersichtlich, dass Überstunden geleistet wurden. Bei einigen Dienstnehmern (bspw. ***AN***) wurden Überstunden zwar in den Monatsberichten vermerkt, es fehlt jedoch am Nachweis über die zeitliche Lagerung sowie die genaue Höhe der tatsächlich geleisteten Überstunden.

Der Beschwerde war damit auch in diesem Punkt nicht zu folgen.

Neuberechnung 2013:

Aufgrund der Neuberechneten Sachbezugswerte für die Benutzung des arbeitgebereigenen KFZ durch ***GF*** ergeben sich für 2013 folgende Änderungen (Beträge in Euro):

a) Haftung für Lohnsteuer:

Jahr	2013
Lohnsteuer lt. GPLA	9.242,14
abzügl. KFZ ***GF***	2.445,57
zuzügl. KFZ ***GF***	2.333,56
Haftung für Lohnsteuer	9.130,13

b) Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Jahr	2013
Bemessungsgrundlage lt. GPLA	351.078,00
abzügl. KFZ ***GF***	5.659,20
zuzügl. KFZ ***GF***	5.400,00
Bemessungsgrundlage	350.818,80
Dienstgeberbeitrag	15.786,85
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.403,28

Zu Spruchpunkt 2. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die rechtliche Beurteilung der an die Dienstnehmer der Bf. steuerfrei ausbezahlten Vergütungen im Sinne der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes getroffen wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 30. Juni 2021