

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch WTH Mares, Bartos & Partner Steuerberatung KG, Dresdner Straße 87/A21, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 18. Februar 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 18. Jänner 2019 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2014, 2015, 2016 und 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Einbringungsvertrag vom 28.09.2004 wurde das (nicht protokollierte) Einzelunternehmen ***1*** in die 09/2004 errichtete ***Bf1***, ***2***, eingebracht (FN 000xyz).

Die ***Bf1*** wurde 09/2019 gemäß § 2 ff Umwandlungsgesetz (UmwG) auf den Alleingesellschafter und Geschäftsführer GG, ***3***, übertragen, der dieses Unternehmen als (protokolliertes) Einzelunternehmen fortführt. In weiterer Folge wurde die ***Bf1*** im Firmenbuch gelöscht (FN 000xyz). Herr GG ist daher (Gesamt)Rechtsnachfolger der ***Bf1*** (§ 1 UmwG; vgl. VwGH vom 19.09.2007, Zl. 2004/13/0097).

Zur besseren Lesbarkeit wird – soweit der Kontext nichts anderes erfordert – für die ***Bf1*** die Bezeichnung Beschwerdeführerin (Bf) verwendet.

Als Ergebnis einer bei der Bf für die Kalenderjahre 2014-2017 durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA-Prüfung) gemäß § 86 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind folgende Punkte strittig:

- 1) ob ausbezahlte Kilometergelder zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (§ 26 Z 4 EStG 1988);
- 2) die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge (§ 68 Abs. 2 EStG 1988);
- 3) der Ansatz eines Sachbezugswertes für Abstell- bzw. Garagenplätze in einem der Parkraumbewirtschaftung unterliegenden Bereich (§ 4a Sachbezugswerteverordnung);
- 4) ob die Entgelte, die der (100% beteiligte) Geschäftsführer der Bf für Leistungen im operativen Bereich in Rechnung gestellt hat, in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages dazu einzubeziehen sind (§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988).

Diesen Fragen liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

In dem zwischen der Bf und Frau DN1 am 01.10.2004 abgeschlossenen „ANGESTELLTEN-DIENSTVERTRAG“ wurde – soweit dies für das ggstdl. Verfahren von Bedeutung ist – Folgendes vereinbart:

„...“

3. Beginn des Dienstverhältnisses: 01. Oktober 2004

Der Arbeitnehmer wird mit allen Rechten und Pflichten nach Einbringung des Einzelunternehmens GG in die ***Bf1*** übernommen.

...

6. Arbeitszeit:

Die normale Arbeitszeit beträgt 40 Stunden wöchentlich

Der Arbeitnehmer ist zur regelmäßigen Erfassung seiner Arbeitszeiten und zur monatlichen Abzeichnung durch den Arbeitgeber verpflichtet. ...

Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, über ausdrückliche Anordnung Mehr- bzw. Überstunden im gesetzlichen bzw. kollektivvertraglichen Ausmaß zu leisten.

7. Gehalt:

Das monatliche Gehalt beträgt derzeit Euro 0,01 brutto und wird zwölfmal pro Jahr ausbezahlt.

... .

Für Zwecke der Gehaltsverrechnung wird festgehalten, dass im monatlichen Bruttogehalt 5 Überstunden mit 50% Zuschlag inkludiert sind, wobei damit sämtliche Mehrleistungen des Arbeitnehmers abgegolten sind.

...

14. Sonstige Vereinbarungen:

...

Änderungen dieses Dienstvertrages bedürfen der Schriftform. Mündliche Nebenabreden zwischen den Vertragsteilen bestehen nicht.“

Lt. Lohnkonten betrug der monatliche Bruttobezug von Frau DN1 in den Kalenderjahren 2014-2017 € 0,02. Zusätzlich dazu hat die Arbeitnehmerin (monatlich) einen Überstundengrundlohn

in Höhe von € 364,70 und Überstundenzuschläge erhalten; von den Überstundenzuschlägen wurde (monatlich) ein Betrag in Höhe von € 86,00 steuerfrei belassen.

In dem zwischen der Bf und Frau DN2 am 01.03.2008 abgeschlossenen „DIENSTVERTRAG“ wurde – soweit dies für das ggstdl. Verfahren von Bedeutung ist – Folgendes vereinbart:

„...“

Gehalt:

Das jeweils am Monatsletzten im Nachhinein fällige Grundgehalt beträgt 0,03 (Brutto, vor Steuer).

...

Arbeitszeit:

Die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit beträgt 40 Stunden. ... Dzt. Gültige Einteilung: Montag – Donnerstag von 08.00 Uhr bis 17.00 Uhr, Freitag von 08.00 Uhr bis 14.30 Uhr, unter Berücksichtigung einer täglichen Mittagspause von 30 Minuten.

Überstunden:

Überstunden dürfen nur über ausdrückliche Anordnung des Arbeitgebers erbracht werden. Erfolgt eine derartige Anordnung des Arbeitgebers, ist der Arbeitnehmer zur Leistung von Überstunden verpflichtet.

Sämtliche Überstundenleistungen und sonstige Mehrarbeit werden gegen Zeitausgleich abgegolten oder werden einer gesondert zu treffenden Regelung unterworfen.

...“

Lt den Lohnkonten hat Frau DN2 im Prüfungszeitraum neben ihrem Gehalt auch einen Überstundengrundlohn in Höhe von € 130,00 monatlich und Überstundenzuschläge in Höhe von (monatlich) € 65,00 erhalten, die steuerfrei belassen wurden.

In dem zur Begründung der nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 18.01.2019** verwiesenen (und ebenfalls mit 18.01.2019 datierten) Bericht hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt: Kilometergelder DN3 (2014-2017): Bei dieser Dienstnehmerin seien auf den Lohnkonten pauschal ausbezahlte Kilometergelder gesichtet worden. Die gefahrenen Kilometer seien teilweise durch die Vorlage von Belegen glaubhaft gemacht worden. Da diese Aufzeichnungsform nicht den vorgegebenen Formen entspräche, seien 30% der (ausbezahlten) Kilometergelder nachversteuert worden.

Kilometergeld DN4 (2016): An diese Arbeitnehmer sei 03/2016 Kilometergeld ausbezahlt worden. Da keine geeigneten Aufzeichnungen der beruflich gefahrenen Kilometer vorgelegt worden seien, sei das Kilometergeld zur Gänze nachversteuert worden.

Überstundenzuschläge DN1 (2014-2017): Für die Berücksichtigung von steuerfreien Zuschlägen iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 seien nur dann keine gesonderten Aufzeichnungen erforderlich, wenn bereits in früheren Lohnzahlungszeiträumen Überstunden in diesem oder in einem höheren Ausmaß erbracht und gezahlt worden seien. Bei Beginn des Dienstverhältnisses bzw. bei erstmaliger Ableistung von Überstunden seien diese jedenfalls für einen Zeitraum von 6

Monaten aufzuzeichnen. Da im ggstdl. Fall für die Dienstnehmerin keine entsprechenden Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt worden seien, sei eine Nachversteuerung der steuerfrei belassenen Überstundenzuschläge erfolgt.

Überstundenzuschläge DN2 (2014-2017): Bei dieser Dienstnehmerin seien keine die geleisteten Überstunden beinhaltenden Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt worden, daher seien die Überstundenzuschläge (zur Gänze) nachversteuert worden.

Parkraumbewirtschaftung (2016 und 2017): Bestehe für den Dienstnehmer die Möglichkeit, das von ihm für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte genutzte Kraftfahrzeug während der Arbeitszeit in Bereichen, die einer Parkraumbewirtschaftung unterliegen, auf einen Abstell- oder Garagenplatz des Dienstgebers zu parken, so sei dafür seit 01.01.2002 ein Sachbezugswert in Höhe von monatlich € 14,53 anzusetzen. Im ggstdl. Fall sei für drei Dienstnehmer und für den Geschäftsführer ab 06/2017 ein Sachbezugswert angesetzt worden, obwohl im 18. Bezirk das Parkpickerl mit 05.09.2016 eingeführt worden sei und in den Buchhaltungsunterlagen Parkplatzanmietungen aufscheinen würden. Die Sachbezugswerte (für die Parkraumbewirtschaftung) seien daher nachversteuert worden.

Honorare (2017): Der (zu 100% beteiligte) Geschäftsführer habe der Bf - neben seinen Geschäftsführerhonoraren - für diverse Tätigkeiten ab 06/2017 monatlich € 5.000,00 (exklusive USt) in Rechnung gestellt. Erbringe ein Geschäftsführer einer GmbH nicht nur Tätigkeiten der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung, sondern auch im operativen Bereich, so blieben dennoch die Geschäftsführervergütungen bzw. -bezüge im vollen Umfang nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steuerpflichtig und seien damit insoweit den Abgaben DB und DZ zu unterwerfen. Daher seien diese Honorarnoten den Lohnnebenkosten unterzogen worden. In seiner Entscheidung vom 21.05.2014, GZ. RV/2100734/2012, habe das Bundesfinanzgericht (BFG) die Einbeziehung der vom wesentlich (100%) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer über sein Einzelunternehmen verrechneten Honorarnoten in die Beitragsgrundlage zum DB/DZ bestätigt. Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Tätigkeit als Geschäftsführer sei unstrittig gegeben. Die Aufteilung der Bezüge an den Gesellschafter-Geschäftsführer in solche aus der Geschäftsführertätigkeit und in solche aus dem operativen Bereich, sei schon nach dem Wortlaut des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht möglich. Entscheidend sei vielmehr, dass die den Honoraren an den Gesellschafter-Geschäftsführer zugrunde liegenden Tätigkeiten den Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht hätten, unabhängig davon, in welchen Räumlichkeiten und an welchen Orten diese ausgeübt worden seien.

Diesen Ausführungen ist die Bf in ihrer **Beschwerde vom 18.02.2019** wie folgt entgegen getreten:

Kilometergelder DN3: Im Rahmen der GPLA-Prüfung sei mehrmals erläutert worden, dass Frau DN3 einmal pro Monat zu einem Kunden der Bf nach ***4*** fahre. Dafür verwende sie aus Sicherheitsgründen ihr privates Fahrzeug (einen Volvo) anstelle des kleinen Fiat 500. Dies komme dem Geschäftsführer der Bf, der auf die Gesundheit der Mitarbeiter Bedacht sei, sehr

entgegen. Aufgrund der langjährigen Kundenbeziehung stelle die Fahrt nach ***4*** zum Kunden ***5*** pro Monat immer dieselbe Reise dar. Im Rahmen der GPLA-Prüfung sei ein alternativer Nachweis für diese Fahrten vorgelegt worden. In der Anlage (zur ggstdl. Beschwerde) werde die (auch dem Prüfungsorgan übergebene) Zusammenstellung der Tage, an denen die Reisen nach ***4*** erfolgt seien, übermittelt. Die Fahrten nach ***4*** stellten eindeutig beruflich veranlasste Fahrten dar und die Bf sei verpflichtet gewesen, der Dienstnehmerin die daraus entstandenen Aufwendungen zu ersetzen. Dieser Verpflichtung sei durch die Auszahlung von Kilometergeld nachgekommen worden. Gemäß RZ 290 LStRL könnten neben einem Fahrtenbuch auch Belege und Unterlagen, die zur Nachweisführung der Fahrtkosten geeignet seien, herangezogen werden. Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen würden mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer steigen (AÖF 2003/242). Die alternativen Nachweise würden somit die beruflichen Fahrten der Mitarbeiterin und deren Anspruch auf Kilometergeld belegen. Die von der Bf angebotene Befragung der Arbeitnehmerin sei nicht erfolgt. Die Dienstnehmerin habe kein pauschal ausbezahltes Kilometergeld erhalten. Es werde beantragt, das Kilometergeld als Aufwändersatz anzuerkennen.

Bei der von der Bf angesprochenen und der Beschwerde angeschlossenen Zusammenstellung handelt es sich um eine (für die Kalenderjahre 2014-2017 erstellte) als "Aufstellung Dienstfahrten ***4***" bezeichnete Auflistung von Tagen (zB: 28.01.2014, 19.02.2014, 26.03.2014 usw.).

Kilometergeld DN4: Als Nachweis für die bekanntgegebene Reise seien die Hotelrechnungen, mit denen der Aufenthalt in ***6*** habe nachgewiesen werden können, vorgelegt worden. Auf Basis dieser Reise seien die gefahrenen Kilometer ermittelt, der Bf bekannt gegeben und in der Lohnverrechnung berücksichtigt worden. Gemäß RZ 290 LStRL könnten neben einem Fahrtenbuch auch Belege und Unterlagen, die zur Nachweisführung der Fahrtkosten geeignet seien, herangezogen werden. Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen würden mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer steigen (AÖF 2003/242). Die alternativen Nachweise belegten somit die beruflichen Fahrten der Dienstnehmerin und ihren Anspruch auf (steuerfreies) Kilometergeld.

Überstundenzuschläge DN1: Diese Dienstnehmerin arbeite seit mehr als 30 Jahren als leitende Angestellte mit der Geschäftsführung zusammen. Aufgrund ihrer Position sei sie nicht zur Aufzeichnung von Arbeitszeiten verpflichtet, da sie zur Gruppe der Arbeitnehmer mit maßgeblichen Führungsaufgaben gehöre. Dies sei auch aus ihrem Gehalt ersichtlich. Wie bereits erörtert worden sei, seien die durchschnittlichen Überstunden auf Basis langjähriger Praxis ermittelt und in Form eines Überstundenpauschales abgegolten worden. Der daraus resultierenden Verpflichtung, tatsächlich Überstunden zu leisten, sei Frau DN1 aufgrund ihrer Position auch nachgekommen. In diesem Zusammenhang werde zusätzlich auf RZ 1161 LStRL verwiesen, in denen ausgeführt werde, dass für die Berücksichtigung von steuerfreien Zuschlägen gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich keine gesonderten Aufzeichnungen erforderlich seien, sofern bereits in früheren Lohnzahlungszeiträumen Überstunden in diesem

oder in einem höheren Ausmaß erbracht und gezahlt worden seien. Dies treffe im Fall von Frau DN1 jedenfalls zu und erscheine aufgrund ihrer Position mehr als plausibel. Da Frau DN1 seit 2004 im Unternehmen tätig sei, lägen Arbeitszeitaufzeichnungen mangels Aufbewahrungsfrist nicht mehr vor. Die Anerkennung des Überstundenpauschales bei früheren GPLA-Prüfungen sei jedoch ein weiteres Indiz für die getätigten Überstunden. Es werde daher beantragt, die steuerfreien Überstundenzuschläge für die Dienstnehmerin anzuerkennen.

Überstundenzuschläge DN2: Diese (seit 2008 im Unternehmen der Bf beschäftigte) Dienstnehmerin sei im Wesentlichen im erweiterten Bereich Sekretariat eingesetzt. Für ihre Position sei verpflichtend vorgesehen, dass sie zu den Bürozeiten des Unternehmens anwesend sei. Auch im (der Beschwerde angeschlossenen und auch dem Prüfungsorgan vorgelegten) Dienstvertrag seien die zwingenden Arbeitszeiten (bis dato unverändert) wie folgt festgehalten: Montag bis Donnerstag 08:00 bis 17:00 Uhr, Freitag 08:00 bis 14:30 Uhr unter Berücksichtigung einer Mittagspause von 30 Minuten. Neben den vorgegebenen fixen Anwesenheitszeiten sei die Dienstnehmerin für die tägliche Post zuständig, die sie nach den vorgegebenen Anwesenheitszeiten im Büro erledige. Auf der Basis einer langjährigen Übung werde diese zusätzliche Zeit in Form eines Überstundenpauschales abgedeckt. Nach dem Arbeitszeitgesetz könnten bei fixen Arbeitszeiten die Aufzeichnungen ganz entfallen, nur Abweichungen seien festzuhalten (§ 26 Abs. 5 AZG). Da es keine Abweichungen gegeben habe, seien abweichende Aufzeichnungen nicht zu erstellen gewesen. Die fixen Arbeitszeiten sowie die zusätzlichen Aufgaben der Erledigung der täglichen Post könnten von der Dienstnehmerin auch jederzeit bestätigt werden. Eine Befragung der Dienstnehmerin habe nicht stattgefunden. Es werde beantragt, die Überstundenzuschläge für die Dienstnehmerin steuerfrei zu belassen.

Parkraumbewirtschaftung: Es sei ausführlich erläutert worden, dass die Parkplätze bis 05/2017 ausschließlich als Kundenparkplätze gedient hätten. Durch die Einführung der Kurzparkzone und nach zahlreichen Gesprächen und Verhandlungen mit den Mitarbeitern, seien die Parkplätze den Mitarbeitern zur Verfügung gestellt worden. Vorher hätten die Mitarbeiter mit ihren Privatfahrzeugen in der Nähe geparkt. Die Zurechnung der Parkplätze an die Mitarbeiter und die Einführung der Kurzparkzone seien nicht zeitgleich erfolgt, da das Parkplatzproblem erst nach einiger Zeit mit den Mitarbeitern in dieser Form gelöst worden sei. Die angebotene Befragung der Mitarbeiter sei nicht erfolgt. Die Hinzurechnung des Sachbezugs sei daher (korrekt) erst ab 05/2017 erfolgt.

Honorare: Herr GG betreibe das Einzelunternehmen ****1****, mit dem er vor allem Consultingleistungen und Strategieberatungsleistungen erbringe. Die für diese Leistungen an die Bf gestellten Honorarnoten seien im Zuge der GPLA-Prüfung übermittelt worden. In diesen Honorarnoten seien die erbrachten Leistungen angeführt. Auch der Kunde sei aus der Honorarnote ersichtlich. Dazu sei weiters festzuhalten, dass das Einzelunternehmen am Markt auftrete und auch über andere Kunden verfüge. Die im Einzelunternehmen bezogenen Honorare stünden daher in keinsten Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit, für die eine gesonderte Entlohnung erfolgt sei. Laut Rechtsprechung sei keine Zurechnung der Honorare zum Geschäftsführerentgelt vorzunehmen, wenn das Nebeneinanderbestehen der

Tätigkeit dem Parteiwillen entsprechen würde und die Tätigkeiten objektiv trennbar seien. Da die notwendigen Voraussetzungen im ggstdl. Fall vorliegen würden, sei keine Zurechnung der Honorare zum Geschäftsführerentgelt vorzunehmen.

In einer der Beschwerde angeschlossenen Anlage (= E-Mail vom 05.11.2018) hat der Geschäftsführer zu seinen Tätigkeiten wie folgt Stellung genommen: *"Ich bin seit 1999 Inhaber eines Gewerbescheines (Scan anbei) der mich zum Führen einer Werbeagentur berechtigt. Den dafür notwendigen Befähigungsnachweis habe ich im Jahre 1982 vor der Prüfungsstelle der Kammer der Gewerblichen Wirtschaft für Wien, sowohl für das gebundene Gewerbe der Werbemittlung als auch der Werbeberatung, mit Erfolg abgelegt (Zeugnisse anbei). Ich verfüge daher über die beiden notwendigen Befähigungsnachweise und übe diese beiden Berufe auch aus. Ich berate und middle.*

Im Zuge meiner Tätigkeit als alleiniger Geschäftsführer der [Bf] erfülle ich neben der Tätigkeit der Werbemittlung (darunter versteht sich die Schaltung von Anzeigen und/oder Werbespots in Print- und elektronischen Medien) eine Vielzahl an Aufgaben wie Verhandlungen mit Verlagen, Korrespondenz mit Druckereien, Absprachen mit Redaktionen und administrative Tätigkeiten wie Einkauf von Betriebsmitteln, Abwicklung von Bankgeschäften, Mietangelegenheiten, Kfz-Verwaltung und Vieles mehr. Nicht zuletzt auch die Erledigung von Finanz- und Behördenkontakt.

*Meine Tätigkeit als Eigentümer der Einzelfirma ***1*** erstreckt sich hingegen auf strategische Mediaplanung und Werbeberatung für Kunden der [Bf], die in Form von Honorarnoten in Rechnung gestellt werden. Der diesbezügliche Zeitaufwand kann natürlich von Monat zu Monat geringfügig differieren, hat aber über die Jahre eine durchschnittliche Dauer von 5 Manntagen á € 1.000,- ergeben, die in Rechnung gestellt wurden.*

Es handelt sich daher, wie Sie deutlich erkennen können, um zwei völlig von einander getrennte Aufgabenbereiche, die mit meiner Tätigkeit als Geschäftsführer der [Bf] nichts zu tun haben."

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 08.04.2019** hat das Finanzamt die Beschwerde abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Kilometergelder DN3: Es sei der Bf zuzustimmen, dass neben einem Fahrtenbuch auch Belege und Unterlagen, die zur Nachweisführung der Fahrtkosten geeignet seien, herangezogen werden könnten. Jedoch müssten die von einem Abgabepflichtigen geführten Nachweise die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordere, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten seien (VwGH vom 21.10.1993, Zl. 92/15/0001). Dieses Nachweiserfordernis sei mit einer in Microsoft Excel erstellten Tabelle mit dem Titel "Aufstellung Dienstfahrten ***4***", welche gerade einmal ein Datum pro Monat enthalte, keinesfalls erfüllt. Für die sog. „alternativen Nachweise“ der Bf sei somit insofern kein Spielraum gegeben, als diese Nachweise die vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien nicht erfüllten. Da auch nicht zu erwarten sei, dass eine (von der Bf lediglich vorgeschlagene) Befragung der Dienstnehmerin sämtliche vom

Verwaltungsgerichtshof geforderten Details zu produzieren imstande wäre, wäre ein solcher Beweisantrag mangels Eignung abzuweisen gewesen.

Kilometergeld DN4: Auch hier sei der Bf (wieder) zuzustimmen, dass neben einem Fahrtenbuch auch Belege und Unterlagen, die zur Nachweisführung der Fahrtkosten geeignet seien, herangezogen werden könnten. Jedoch müssten die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordere - wie bereits ausgeführt worden sei -, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten seien (siehe VwGH vom 21.10.1993, Zl. 92/15/0001). Aus den vorgelegten Hotelrechnungen seien all diese Angaben nicht ableitbar bzw. sei dem Finanzamt nicht einmal im Entferntesten vorstellbar, wie all diese Angaben aus einer Hotelrechnung überhaupt hervorgehen sollten.

Überstundenzuschläge DN1: Grundsätzlich seien für die Berücksichtigung von steuerfreien Überstundenzuschlägen gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 die tatsächlich geleisteten Überstunden in den Arbeitszeitaufzeichnungen nach dem Arbeitszeitgesetz festzuhalten und dienten damit neben der Erfüllung der arbeitszeitrechtlichen Pflichten gleichzeitig als Nachweis für die Finanzverwaltung zur Gewährung der Steuerfreiheit. Von diesen Nachweisen abgesehen werde von der Finanzverwaltung auch akzeptiert, wenn bereits in früheren Lohnzahlungszeiträumen Überstunden im gleichen oder einem höheren Ausmaß erbracht und ausgezahlt worden seien. Liege dies vor, dann würden auch Nachweise aus prüfungsfremden Lohnzahlungszeiträumen als Nachweis akzeptiert, sofern dieser Zeitraum zumindest für sechs Monate durchgehend aufgezeichnet worden sei und im aktuellen Zeitraum nicht ein höheres Ausmaß an Überstunden geleistet worden sei als im vergangenen Prüfungszeitraum. Die Bf habe zugestanden, "mangels Aufbewahrungsfrist" keine Arbeitsaufzeichnungen mehr zu haben. Damit könne in diesem Fall von der Nachweiserleichterung kein Gebrauch gemacht werden. Auch eine "Anerkennung des Überstundenpauschales" bei früheren Prüfungen existiere nicht. Unabhängig davon, dass Prüfungen für vergangene Jahre keinerlei Rechtswirkung für die aktuelle GPLA-Prüfung entfalten könnten, seien (nach Recherchen im historischen Steuerakt) auch keinerlei Aufzeichnungen zu den Überstunden von Frau DN1 vorhanden, welche für das gegenständliche Verfahren herangezogen werden könnten.

Überstundenzuschläge DN2: Der rechtlichen Beurteilung der Bf sei hier entschieden entgegenzutreten. Die in der Beschwerde zitierte Bestimmung des § 26 Abs. 5 AZG entbinde den Arbeitgeber lediglich von der Führung von Aufzeichnungen über die Ruhepausen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt seien. Die Pflicht zur generellen Aufzeichnung der geleisteten Arbeitsstunden gemäß Abs. 1 dieser Bestimmung bleibe davon unberührt. Selbst wenn man § 26 Abs. 5 AZG den von der Bf behaupteten Inhalt unterstellen würde, so sei es - lt. Feststellungen des Prüfungsorgans - zu Abweichungen von der vertraglich vereinbarten Arbeitszeit gekommen. Einerseits würden von der Bf vertraglich fix vereinbarte Arbeitszeiten behauptet sowie, dass diese in der Praxis vermeintlich eingehalten worden seien, jedoch stelle sich bei einer Gegenüberstellung des (der Beschwerde beigelegten) Dienstvertrages mit dem

Lohnkonto sofort heraus, dass diese fix vereinbarten Dienstzeiten keinesfalls auch tatsächlich so eingehalten worden seien, da laut Lohnkonto Überstunden pauschal abgegolten worden seien. Es widerspräche den Denkgesetzen der Logik zu behaupten, eine Arbeitnehmerin habe immer dieselben fix vereinbarten Arbeitszeiten eingehalten, wenn der Arbeitgeber gleichzeitig im selben Zeitraum Überstunden pauschal abgegolten habe. Im Zweifel werde nämlich nicht zu unterstellen sein, dass ein Arbeitgeber diese Überstunden grundlos ausbezahlt habe, sondern dass die Vertragsparteien eine vernünftige Vereinbarung für die tatsächlichen Verhältnisse angestrebt hätten. Im Ergebnis existierten jedoch keinerlei Aufzeichnungen sowie gesetzliche Bestimmungen, welche die Bf von ihrer Aufzeichnungspflicht entbunden hätten. Die Nachversteuerung der Überstundenzuschläge sei daher zu Recht erfolgt.

Parkraumbewirtschaftung: § 4a Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung stelle für die Hinzurechnung eines geldwerten Vorteils für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz-Abstellplatzes lediglich auf die Möglichkeit für den Arbeitnehmer, diesen Abstellplatz zu nutzen, ab. Eine tatsächliche Nutzung sei nach dem Wortlaut der Verordnung nicht erforderlich. Da im Zuge der Beschwerde lediglich behauptet worden sei, dass die betreffenden Parkplätze (bis zur Einführung der Parkraumbewirtschaftung) ausschließlich als Kundenparkplätze gedient hätten, dafür jedoch kein einziger Nachweis vorgelegt worden sei, sei an der im Zuge der GPLA-Prüfung getroffenen Feststellung festzuhalten. Da aus den Buchhaltungsunterlagen (Sachkonto 7270) hervorgehe, dass zu den drei bereits angemieteten Parkplätzen ab dem Jahre 2016 noch zwei weitere Garagenplätze (erster Garagenplatz für die Monate 05-12/2016, zweiter Garagenplatz für die Monate 08-12/2016) angemietet worden seien, wäre bereits mit der Einführung der Parkraumbewirtschaftung am 05.09.2016 der Sachbezugswert von monatlich € 14,53 pro Dienstnehmer hinzuzurechnen gewesen. Tatsächlich seien diese laut Lohnkonto erst ab 05/2017 hinzugerechnet worden.

Honorare: Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehörten zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne aus einer dauerhaften und kontinuierlichen Erbringung der Geschäftsführerleistung für eine bestimmte Gesellschaft die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus dieser Gesellschaft abgeleitet werden (VwGH vom 23.04.2001, Zl. 2001/14/0052). Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübe. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spräche für die Eingliederung. Im ggstdl. Fall sei von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Bf nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht nur wegen der fehlenden eigenen Dienstnehmer und der höchstpersönlich erbrachten Arbeitsleistung für die Bf in derselben Branche auszugehen, sondern auch deshalb, weil lt. Auszug aus dem Firmenbuch das

Einzelunternehmen des Geschäftsführers mit Einbringungsvertrag vom 28.09.2004 in das Unternehmen der Bf eingebracht worden sei. Unter diesem Aspekt erscheine die Argumentation der Bf hinsichtlich "objektiver Trennbarkeit" und "Parteiwillen" - welche im Übrigen nicht den Kriterien der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entsprechen würden - geradezu absurd, da das Einzelunternehmen ***1*** im Unternehmen der Bf aufgegangen sei.

Im **Vorlageantrag vom 10.05.2019** hat die Bf auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen, diese zum Teil wiederholt und zu den Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung wie folgt Stellung genommen:

Kilometergelder DN3: Die (von der Bf) angebotene Befragung der Dienstnehmerin sei nicht erfolgt. In der Beschwerdeverentscheidung sei darauf hingewiesen worden, dass eine Befragung der Arbeitnehmerin mangels Eignung nicht erfolgt sei. Dieses Argument sei nicht nachvollziehbar. Es werde beantragt, das Kilometergeld als Aufwendersatz anzuerkennen.

Kilometergeld DN4: In der Beschwerdeverentscheidung sei ausgeführt worden, dass aus den Hotelrechnungen die notwendigen Angaben nicht ableitbar seien. Das sei zutreffend. Es sei jedoch nicht darauf eingegangen worden, dass auch weitere Informationen - die Anzahl der Kilometer sowie der Kilometerstand - weitergegeben worden seien. Die alternativen Nachweise belegten somit die beruflichen Fahrten der Arbeitnehmerin und ihren Anspruch auf Kilometergeld.

Überstundenzuschläge DN1: In der Beschwerdeverentscheidung sei darauf verwiesen worden, dass im Steuerakt der Finanzbehörde keinerlei Arbeitszeitaufzeichnungen vorliegen würden. Dies sei auf eine bisherige Anerkennung des Überstundenpauschales zurückzuführen. Diesen Beschwerdepunkt als unbegründet zurückzuweisen, sei daher nicht nachvollziehbar und falsch. Es werde daher beantragt, die steuerfreien Überstundenzuschläge für die Arbeitnehmerin anzuerkennen.

Überstundenzuschläge DN2: Der Hinweis auf den Widerspruch in der Logik der in der Beschwerde dargelegten Vorgehensweise könne nicht nachvollzogen werden. Es entspräche den Gegebenheiten des Wirtschaftslebens, dass es selbst bei fixen Arbeitszeiten zu Abweichungen kommen könne. Diese seien durch das Überstundenpauschale abgegolten worden. Es werde daher beantragt, die Überstundenzuschläge für diese Dienstnehmerin steuerfrei zu belassen.

Parkraumbewirtschaftung: Die Zurechnung der Parkplätze an die Mitarbeiter und die Einführung der Kurzparkzone seien nicht zeitgleich erfolgt, da das Parkplatzproblem erst nach einiger Zeit mit den Mitarbeitern in dieser Form gelöst worden sei. Die angebotene Befragung der Mitarbeiter sei nicht erfolgt. Ein Sachbezugswert sei daher - korrekt - erst ab 05/2017 hinzugerechnet worden.

Honorare: In der Beschwerdeverentscheidung sei zunächst auf die Punkte laut Judikatur eingegangen und darauf hingewiesen worden, dass eigene Dienstnehmer fehlten. Das sei unzutreffend. Der Geschäftsführer beschäftige im Einzelunternehmen seit 03/2018 eine Dienstnehmerin, davor sei ausschließlich der Geschäftsführer tätig gewesen. Nicht zutreffend

sei, dass das Einzelunternehmen bereits 2004 durch Einbringung in die Bf "aufgegangen" sei und die in der Beschwerde vorgebrachten Gründe daher als absurd zu bezeichnen seien. Es sei zutreffend, dass 2004 eine Einbringung stattgefunden habe, die jedoch mit dem Tätigwerden des Geschäftsführers im Prüfungszeitraum in keinem Zusammenhang stehe. Die Leistungen, die der Geschäftsführer im Prüfungszeitraum für die Bf erbracht habe, seien von ihm in der Anlage zur Beschwerde ausführlich erläutert worden. Da die notwendigen Voraussetzungen vorlägen, habe keine Zurechnung der Honorare zum Geschäftsführerentgelt zu erfolgen.

Dem **ho. Ersuchen vom 20.09.2022**, (bis zum 28.10.2022) ua. folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen, hat die Bf im **Schriftsatz vom 12.11.2025** wie folgt entsprochen:

Frage 1 (BFG): Kilometergelder - DN4

Im Vorlageantrag vom 10.05.2019 sei ua vorgebracht worden, dass auch die Kilometeranzahl sowie die Kilometerstände weitergegeben worden seien.

Es werde gebeten, die diese Angaben enthaltenden Unterlagen vorzulegen.

Antwort (Bf): Wie aus den bereits vorgelegten Unterlagen und Informationen hervorgehe, habe Frau DN4 insgesamt 2.922 Kilometer für die 03/2016 nach ***7*** durchgeführten Dienstreisen zum Kunden ***8*** verrechnet. Im Detail sei wie folgt abgerechnet worden:

04.03.-05.03.2016 ***9***-***6***-***9*** 1.535 km

11.03.- 15.03.2016 ***9***-***6***-***9*** 1.457 km

Als Nachweis für die bekanntgegebenen Reisen von Frau DN4 würden nochmals die Hotelrechnungen aus ***6*** übermittelt, mit denen der Aufenthalt von Frau DN4 in ***6*** nachgewiesen werden könne. Auf Basis dieser Reise seien die gefahrenen Kilometer von der Dienstnehmerin ermittelt dem Dienstgeber bekanntgegeben und in der Lohnverrechnung berücksichtigt worden. Es werde festgehalten, dass Frau DN4 nicht regelmäßig Kilometergelder abgerechnet habe.

Gemäß RZ 290 LStRL könnten neben einem Fahrtenbuch auch Belege und Unterlagen, die zur Nachweisführung der Fahrtkosten geeignet seien, herangezogen werden. Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen würden mit der Anzahl der dienstlich zugrückgelegten Kilometer steigen (AÖF 2003/242).

Die alternativen Nachweise belegten eindeutig die beruflichen Fahrten der Mitarbeiterin und deren Anspruch auf Kilometergeld.

Frage 2 (BFG): Überstundenzuschläge - DN1

Frage 2.1 (BFG): Aus dem zwischen der Bf und Frau DN1 am 01.10.2004 abgeschlossenen Angestellten-Dienstvertrag gehe ua hervor, dass die Arbeitnehmerin zur regelmäßigen Erfassung der Arbeitszeiten und zur monatlichen Abzeichnung durch die Bf verpflichtet sei (Punkt 6.) sowie, dass im monatlichen Bruttogehalt 5 Überstunden mit 50% Zuschlag inkludiert seien und dass damit sämtliche Mehrleistungen der Arbeitnehmerin abgegolten seien (Punkt 7.). In der Beschwerde vom 18.02.2019 bzw. im Vorlageantrag vom 10.05.2019 sei ua vorgebracht worden, dass Frau DN1 nicht zur Aufzeichnung ihrer Arbeitszeiten verpflichtet sei. Dieses Vorbringen steht in Widerspruch zu dem im Angestellten-Dienstvertrag Vereinbarten

(Punkt 6.), wonach die Arbeitnehmerin sehr wohl zur Erfassung und zur monatlichen Abzeichnung ihrer Arbeitsstunden verpflichtet sei.

Es werde gebeten, diesen Widerspruch aufzuklären.

Antwort (Bf): In dem 2004 abgeschlossenen Dienstvertrag sei ein Punkt die regelmäßige Erfassung der Arbeitszeit. Frau DN1 arbeite seit mehr als 30 Jahren als leitende Angestellte mit der Geschäftsführung zusammen. Aufgrund ihrer Position sei sie nicht zur Aufzeichnung von Arbeitszeiten verpflichtet, da sie zur Gruppe der Arbeitnehmer mit maßgeblichen Führungsaufgaben gehöre. Dies sei auch aus ihrem Gehalt ersichtlich. Wie bereits erörtert worden sei, seien die durchschnittlichen Überstunden auf Basis langjähriger Praxis ermittelt und in Form eines Überstundenpauschales abgegolten worden. Der daraus resultierenden Verpflichtung, tatsächlich Überstunden zu leisten, sei Frau DN1 aufgrund ihrer Position auch nachgekommen. In diesem Zusammenhang werde zusätzlich auf RZ 1161 LStRL verwiesen, in denen ausgeführt werde, dass für die Berücksichtigung von steuerfreien Zuschlägen gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich keine gesonderten Aufzeichnungen erforderlich seien, sofern bereits in früheren Lohnzahlungszeiträumen Überstunden in diesem oder in einem höheren Ausmaß erbracht und gezahlt worden seien. Dies treffe im Fall von Frau DN1 jedenfalls zu. Der angesprochene Widerspruch liege aus Sicht der Bf daher nicht vor, da der Prüfungszeitraum nahezu zehn Jahre nach Abschluss des Dienstvertrages liege und sich die Position sowie die Tätigkeit der Dienstnehmerin nicht geändert hätten.

Frage 2.2 (BFG): Es werde gebeten, die schriftliche vertragliche Vereinbarung (siehe Punkt 14. des Angestellten-Dienstvertrages vom 01.10.2004, wonach Änderungen der Schriftform bedürfen), wonach – abweichend von dem am 01.10.2004 (schriftlich) Vereinbarten - die Verpflichtung zur Aufzeichnung und Abzeichnung der Arbeitszeiten entfalle, vorzulegen.

Antwort (Bf): Es lägen keine Informationen über eine schriftliche Änderung des Dienstvertrages vor. Aufgrund der Größe des Unternehmens und der langjährigen Unternehmenszugehörigkeit der Mitarbeiterin seien sämtliche Änderungen des Dienstvertrages mündlich vereinbart worden. Zu betonen sei, dass Frau DN1 Handschlagqualität habe und dass es aufgrund ihrer Zuverlässigkeit, Ehrlichkeit und Vertrauenswürdigkeit keine Zweifel daran gegeben habe, dass mündliche Vereinbarungen nicht eingehalten würden.

Frage 2.3 (BFG): Im Angestellten-Dienstvertrag vom 01.10.2004 (Punkt 7.) sei vereinbart worden, dass im monatlichen Bruttogehalt 5 Überstunden mit 50% Zuschlag inkludiert seien und dass damit sämtliche Mehrleistungen der Arbeitnehmerin abgegolten seien. Tatsächlich seien - davon abweichend - an die Arbeitnehmerin im Prüfungszeitraum ZUSÄTZLICH zum monatlichen Bruttogehalt ein Überstundengrundlohn (€ 364,70) und ein Überstundenzuschlag (€ 182,30) ausbezahlt worden.

Es werde gebeten, diesen Widerspruch aufzuklären.

Antwort (Bf): Wie bereits ausgeführt worden sei, sei das Dienstverhältnis mit Frau DN1 2004 begonnen worden. Vereinbarte Änderungen und Abläufe seien nicht durch schriftliche Ergänzungen des Dienstvertrages, sondern durch mündliche Vereinbarungen vorgenommen worden.

Frage 2.4 (BFG): Es werde gebeten, die schriftliche vertragliche Vereinbarung (siehe Punkt 14. des Angestellten-Dienstvertrages, wonach Änderungen der Schriftform bedürfen), wonach – abweichend von dem am 01.10. 2004 (schriftlich) Vereinbarten – zusätzlich zum monatlichen Bruttogehalt eine Entlohnung der Überstunden erfolge, vorzulegen.

Antwort (Bf): Es habe keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen gegeben. Aufgrund der Tätigkeit der Dienstnehmerin und ihrer Position seien Überstunden erforderlich gewesen, die aufgrund der Größe des Unternehmens evident und nachvollziehbar seien. Es sei daher eine Überstundenpauschale ausbezahlt worden.

Frage 3 (BFG): Parkraumbewirtschaftung

In der Beschwerde sei ausgeführt worden, dass die Parkplätze bis 05/2017 ausschließlich als Kundenparkplätze gedient hätten.

Frage 3.1 (BFG): Habe ab 06/2017 kein Bedarf an Kundenparkplätzen mehr bestanden, wenn ja, aus welchen Gründen?

Frage 3.2 (BFG): Wenn ab 06/2017 weiterhin ein Bedarf an Kundenparkplätzen bestanden habe – wie sei dieser Bedarf abgedeckt worden?

Antwort (Bf): Es sei ausführlich erläutert worden, dass Parkplätze bis 05/2017 als Kundenparkplätze gedient hätten. Durch die Einführung der Kurzparkzone seien die Parkplätze den Mitarbeitern zur Verfügung gestellt worden. Vorher hätten die Mitarbeiter ihre Privatfahrzeuge in der Nähe geparkt. Die Zurechnung der Parkplätze an die Mitarbeiter und die Einführung der Kurzparkzone seien nicht zeitgleich erfolgt, da das Parkplatzproblem erst nach einiger Zeit mit den Mitarbeitern in dieser Form gelöst worden sei. Da das Parkplatzproblem mit den Mitarbeitern relevanter gewesen sei, sei diese Lösung gefunden, dass die Kunden betreffende Thema vernachlässigt und insbesondere damit gelöst worden, dass Termine häufiger beim Kunden selbst stattgefunden hätten. Aufgrund der geänderten Arbeitsweise mit den Kunden seien Parkplätze teilweise sogar zurückgegeben worden.

Frage 4 (BFG): Honorare

Frage 4.1 (BFG): Aus der Eintragung im Firmenbuch (FN 000xyz) gehe hervor, dass das (nicht protokollierte) Einzelunternehmen ***1*** mit Einbringungsvertrag vom 28.09.2004 in die Bf eingebracht worden sei. Auch in den mit der Arbeitnehmerin DN1 am 01.10.2004 abgeschlossenen Angestellten-Dienstvertrag werde in Punkt 3. auf diesen Einbringungsvorgang Bezug genommen. Da bei einer – wie auch im ggstdl. Fall vorliegenden - Einbringung von der Beendigung des Unternehmens in seiner bisherigen Rechtsform und der Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit durch die Nachfolge-Körperschaft auszugehen sei (vgl. auch VwGH vom 07.10.2005, Zl. 2001/17/0153), sei es nach ho. Auffassung zutreffend, in diesem Fall – so wie das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung vom 08.04.2019 – davon auszugehen, dass das Einzelunternehmen in der Bf „aufgegangen“ sei.

Es werde daher gebeten darzulegen, warum – wie im Vorlageantrag vom 10.05.2019 ausgeführt – die Feststellung des Finanzamtes, dass das Einzelunternehmen in der Bf „aufgegangen“ sei, nicht zutreffend sein soll.

Frage 4.2 (BFG): Wenn bei einer Einbringung – wie ausgeführt – die Unternehmenstätigkeit

(des bisherigen Einzelunternehmens) von der Nachfolge-Körperschaft (der Bf) fortgesetzt und die Existenz des (bisherigen) Einzelunternehmens daher beendet werde, sei das diese Rechtswirkung offensichtlich ignorierende Vorbringen im Vorlageantrag vom 10.05.2019, dass (2004) zwar eine Einbringung (des Einzelunternehmens in die Bf) stattgefunden habe, dass dieser Einbringungsvorgang aber mit dem Tätigwerden des (mit der Einbringung beendeten) Einzelunternehmens nichts zu tun habe, völlig unverständlich, werde mit diesem Vorbringen doch die Weiterexistenz des nicht mehr bestehenden Einzelunternehmens suggeriert. Es werde daher gebeten, dazu Stellung zu nehmen.

Frage 4.4 (BFG): Sowohl in der Beschwerde vom 18.02.2019 als auch im Vorlageantrag vom 10.05.2019 sei vorgebracht worden, dass – unter den dort angeführten (näheren) Voraussetzungen - laut Rechtsprechung keine Zurechnung der Honorare zum Geschäftsführerentgelt vorzunehmen sei.

Es werde gebeten, Zahl/Datum der angesprochenen Rechtsprechung bekanntzugeben.

Antwort (Bf): Auf die bereits im Rahmen der Beschwerde und des Vorlageantrages eingebrachten Unterlagen/Informationen werde verwiesen. Auf die inhaltliche Unterschiedlichkeit der vom Geschäftsführer erbrachten Leistungen im Rahmen seiner Tätigkeit für die Bf sowie im Rahmen des Einzelunternehmens sei bereits eingegangen worden. Die Einbringung des Einzelunternehmens (des Geschäftsführers) in die Bf habe 2004 stattgefunden. Im Laufe der Jahre hätten sich neue Beratungsfelder ergeben, die der Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer wahrgenommen habe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Kilometergelder

DN3: Diese Arbeitnehmerin ist mit ihrem Privatfahrzeug einmal monatlich zu einem Kundenbesuch nach ***4*** gefahren und hat dafür von der Bf Kilometergelder erhalten. Als „Nachweis“ für diese (steuerfreie) Arbeitgeberleistung hat die Bf (nur) eine als "Aufstellung Dienstfahrten ***4***" bezeichnete Auflistung von Tagen vorgelegt.

DN4: An diese Arbeitnehmerin hat die Bf für zwei Fahrten nach ***6***, und zwar vom 04. bis 05. März 2016 und vom 11. bis 12. März 2016, Kilometergelder ausbezahlt. Als „Nachweis“ für diese (steuerfreie) Arbeitgeberleistung hat die Bf (nur) Hotelrechnungen (aus ***6***) vorgelegt.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Leistung des Arbeitgebers gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 ist der Ersatz ganz konkreter Fahrkosten, also nur der Kosten für eine Fahrt zu einer bestimmten Zeit, auf einer bestimmten

Strecke, zu einem bestimmten Ziel und einem bestimmten Dienstzweck. Eine solche Konkretisierung muss bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstreise zu Grunde liegen. Das mit § 26 Z 4 EStG 1988 vereinbarte Verständnis des Kilometergeldersatzes macht es notwendig, dass die Berechnungsunterlagen, die bereits der Berechnung durch den Arbeitgeber zu Grunde liegen müssen, so gestaltet sind, dass sie auch nachträglich bei der Überprüfung durch das Finanzamt die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecke erlauben. Bei den Leistungen des Arbeitgebers nach § 26 Z 4 EStG 1988 scheidet eine (bloße) Glaubhaftmachung gemäß § 138 Bundesabgabenordnung (BAO) aus (VwGH vom 19.09.1989, Zl. 89/14/0121, mw Judikaturhinweisen).

DN3: Die von der Bf vorgelegte Auflistung von Datumsangaben enthält keine Angaben über den Ausgangspunkt/Endpunkt der jeweiligen Reisebewegung und es fehlen die Anfangs- und Endkilometerstände. Für die Abgabenbehörde bzw. das BFG ist daher nicht überprüf- und nachvollziehbar, welche Fahrtstrecke jeweils zurückgelegt wurde. Diese Auflistung trägt daher dem der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 immanenten Konkretisierungsgebot nicht Rechnung. Von einer Befragung dieser Arbeitnehmerin hat das Finanzamt zu Recht Abstand genommen, da eine nachträgliche Glaubhaftmachung den Nachweis durch taugliche, zeitnahe Aufzeichnungen nicht zu ersetzen vermag (VwGH vom 19.09.1989, Zl. 89/14/0121). Ganz abgesehen davon, dass es sich bei diesem Thema (Angaben zum Ausgangspunkt/Endpunkt jeder einzelnen Dienstreise; Anfangs- und Endkilometerstand hinsichtlich jeder einzelnen Dienstreise) um eine Vielzahl von einzelnen Daten handelt, welche nach der Lebenserfahrung nicht mit der für einen Beweis erforderlichen Genauigkeit im menschlichen Gedächtnis abrufbar erhalten zu bleiben pflegen (VwGH vom 07.08.2001, Zl. 97/14/0175).

Gleiches gilt für DN4: Wie bereits das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung zutreffend ausgeführt hat, gehen die angesprochenen Angaben (Ausgangspunkt/Endpunkt jeder Dienstreise, Anfangs- und Endkilometerstände hinsichtlich jeder Dienstreise) aus den Hotelrechnungen nicht hervor.

Mit ihrer „alternativen Nachweisführung“ vermochte die Bf der Beschwerde daher nicht zu ihrem gewünschten Erfolg zu verhelfen.

Überstundenzuschläge

DN1: Zwischen der Bf und dieser Arbeitnehmerin wurde (schriftlich/dienstvertraglich) vereinbart, dass diese zur Erfassung ihrer Arbeitszeiten und zur monatlichen Abzeichnung durch den Arbeitgeber sowie (über ausdrückliche Anordnung) zur Leistung von Überstunden verpflichtet ist, dass im monatlichen Bruttogehalt fünf Überstunden mit 50% Zuschlag inkludiert sind und dass damit sämtliche Mehrleistungen der Arbeitnehmerin abgegolten sind. In den Kalenderjahren 2014-2017 hat die Bf an die Arbeitnehmerin (zusätzlich zum Grundlohn/Gehalt) monatlich einen Überstundengrundlohn in Höhe von € 364,70 und einen Überstundenzuschlag in Höhe von € 182,30 ausbezahlt. Den Betrag in Höhe von (monatlich) €

86,00, den die Bf gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei belassen hat, hat das Finanzamt im Zuge der GPLA-Prüfung nachversteuert. Unstrittig ist, dass keine Arbeitszeitaufzeichnungen geführt wurden. Bei der ggstdl. Überstundenentlohnung handelt es sich um eine Überstundenpauschale, dem die „auf Basis langjähriger Praxis ermittelte“ Überstundenleistung zu Grunde gelegt wurde.

DN2: Zwischen der Bf und der Arbeitnehmerin wurde (schriftlich/dienstvertraglich) vereinbart, dass Überstunden nur über ausdrückliche Anordnung des Arbeitgebers geleistet werden dürfen und dass sämtliche Überstundenleistungen durch Zeitausgleich abgegolten oder einer gesondert zu treffenden Regelung unterworfen werden. In den Kalenderjahren 2014-2017 hat die Bf an diese Arbeitnehmerin (zusätzlich zum Grundlohn/Gehalt) monatlich einen Überstundengrundlohn in Höhe von € 130,00 und einen Überstundenzuschlag in Höhe von € 65,00 ausbezahlt. Im Zuge der GPLA-Prüfung hat das Finanzamt den Überstundenzuschlag, den die Bf gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei belassen hat, nachversteuert. Unstrittig ist, dass keine Arbeitszeitaufzeichnungen geführt wurden. Bei der ggstdl. Überstundenentlohnung handelt es sich um eine „auf Basis langjähriger Übung“ ermittelte Überstundenpauschale.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis € 360,00 monatlich steuerfrei. Zusätzlich dazu sind Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt jedoch € 86,00 monatlich steuerfrei (Abs. 2 leg. cit.).

Wie bereits ausgeführt wurde, hat die Bf an beide Arbeitnehmerinnen eine Überstundenpauschale ausbezahlt.

In Zusammenhang mit Überstundenpauschalvergütungen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine solche für den Bereich des Abgabenrechtes jedenfalls nur dann Anerkennung finden kann, wenn sie in wirtschaftlich fundierter Weise, aufbauend auf dem tatsächlichen Überstundenanfall, die durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleich bleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden abgilt, wobei sich die gleich bleibenden Verhältnisse überdies auch auf die zeitliche Lagerung von "Normalüberstunden" und "qualifizierten Überstunden" (Sonntags-, Feiertags- und Nachtüberstunden) erstrecken müssen. Unerlässliches Erfordernis eines relevanten Überstundenpauschalübereinkommens ist eine Vereinbarung über die Anzahl der in den Gesamtstundenleistungen enthaltenen und zu leistenden Überstunden, wozu auch die vertragliche Festlegung der Gesamtstundenleistung gehört, weil ohne eine solche vertragliche Festlegung der Gesamtstundenleistung die Prüfung nicht möglich ist, wann durch die Gewährung eines Zuschlages der Grundlohn eine Kürzung erfährt und damit eine abzulehnende Herausschälung eines Zuschlages aus dem Grundlohn erfolgt (VwGH vom 26.01.2006, Zl. 2002/15/0207, mwN).

Wenn es in einem Verfahren um die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen geht, tritt der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund, als der eine

Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH vom 26.01.2006, Zl. 2002/15/0207; vom 28.10.2004, Zl. 2000/15/0054; vom 30.04.2003, 99/13/0222). Hinsichtlich der Leistung von Überstunden wurde schriftlich/dienstvertraglich (nur) vereinbart, dass die Arbeitnehmerinnen verpflichtet sind, angeordnete Überstunden zu leisten. Hinsichtlich der Überstundenentlohnung wurde schriftlich/dienstvertraglich vereinbart, dass im Bruttogehalt fünf Überstunden (samt 50% Zuschlag) inkludiert sind und dass damit sämtliche Mehrleistungen abgegolten sind (DN1) bzw. dass die Überstunden durch Zeitausgleich abgegolten werden oder dass dafür eine gesonderte Regelung zu treffen ist (DN2). Die Zahlung einer Überstundenpauschale wurde (schriftlich/dienstvertraglich) nicht vereinbart. Im ggstdl. Fall wurde die (durchschnittliche) Überstundenanzahl auf Basis langjähriger Praxis/Übung „ermittelt“. Die (konkrete) Anzahl der (tatsächlich) zu leistenden Überstunden geht daraus (unstrittig) nicht hervor. Das bedeutet, dass die Bf dem sich im Zusammenhang mit der Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen geforderten Konkretisierungsgebot (siehe oa. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) nicht entsprochen hat. Unstrittig ist weiters, dass keine Arbeitszeitaufzeichnungen – und somit auch: keine Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Überstunden – geführt wurden. Steht aber – wie das (auch) hier der Fall ist – die (konkrete) Anzahl der (tatsächlich) geleisteten Überstunden nicht fest, so ist auch nicht erkennbar, ob mit der Überstundenpauschale der Grundlohn für die (tatsächlich) geleisteten Überstunden abgegolten und nicht gekürzt wurde und für einen (steuerfreien) Zuschlag somit kein Raum mehr verbleibt. Das Finanzamt hat die von der Bf gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei belassenen Beträge daher zu Recht nachversteuert. Der Beschwerde bleibt somit auch in diesem Punkt der gewünschte Erfolg versagt.

Parkraumbewirtschaftung

Zusätzlich zu den drei bereits angemieteten Dauerparkplätzen hat die Bf 2016 noch zwei weitere Garagenplätze angemietet (erster Garagenplatz: 05-12/2016, zweiter Garagenplatz: 08-12/2016).

Für den Bereich, in dem sich auch der Firmensitz der Bf befindet, wurde mit 05.09.2016 eine (gebührenpflichtige) Parkraumbewirtschaftung eingeführt.

Ab 06/2017 wurde in der Lohnverrechnung für den Geschäftsführer und für drei Dienstnehmer ein monatlicher Sachbezug in Höhe von € 14,53 hinzugerechnet. Im Zuge der ggstdl. GPLA-Prüfung wurde für diese vier Personen ab 10/2016 (bis 05/2017) ein Sachbezugswert nachversteuert.

§ 4a Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 2001/416 idF BGBl II 2008/468, lautet wie folgt: Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, das von ihm für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte genutzte Kraftfahrzeug während der Arbeitszeit in Bereichen, die einer

Parkraumbewirtschaftung unterliegen, auf einem Abstell- oder Garagenplatz des Arbeitgebers zu parken, ist ein Sachbezug von € 14,53 monatlich anzusetzen.

Die Bf hat (zusätzlich zu den drei bereits angemieteten Parkplätzen) 05/2016 bzw. 08/2016 zwei weitere Garagenplätze angemietet. Dass 05/2016 bzw. 08/2016 und damit „zufällig“ im zeitlichen Nahebereich zu der 09/2016 eingeführten (gebührenpflichtigen) Parkraumbewirtschaftung ein Mehrbedarf an Kundenparkplätzen bestanden hätte, hat die Bf nicht einmal behauptet. Nach ho. Auffassung haben die 05/2016 bzw. 08/2016 erfolgten weiteren Anmietungen vielmehr dazu gedient, den Mitarbeitern – und nicht den Kunden – Parkplätze zur Verfügung zu stellen, sodass sich das Parkplatzproblem mit den Mitarbeitern wohl bereits 2016 – mit Einführung der (gebührenpflichtigen) Parkraumbewirtschaftung – und nicht erst 2017 gezeigt hat und durch die zusätzlichen Anmietungen gelöst wurde. Hinzu kommt, dass die Bf – wie bereits das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung zutreffend ausgeführt hat – keine Nachweise dafür, dass die Parkplätze bis 05/2017 ausschließlich als Kundenparkplätze gedient hätten, erbracht und dazu auch kein Vorbringen erstattet hat, sodass auch davon, dass die Bf diese Behauptung glaubhaft gemacht hätte, nicht die Rede sein kann.

Der Beschwerde bleibt daher auch in diesem Punkt der gewünschte Erfolg versagt.

Honorare

Herr GG war Alleingesellschafter der Bf und deren Geschäftsführer. Mit Einbringungsvertrag vom 28.09.2004 hat er sein (nicht protokolliertes) Einzelunternehmen ***1*** in die Bf eingebracht.

Zusätzlich zu seiner Entlohnung als Geschäftsführer hat Herr GG der Bf für operative Tätigkeiten beginnend mit 06/2017 Honorare in Höhe von monatlich € 5.000,00 in Rechnung gestellt.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 08.04.2019 bzw. im ho. Vorhalt vom 20.09.2022 ausgeführt wurde, ist das Einzelunternehmen ***1*** (mit der 2004 erfolgten Einbringung) in der Bf „aufgegangen“. Dass der Geschäftsführer seine operativen Tätigkeiten (für die Bf) im Rahmen seines (2004 in die Bf eingebrachten) Einzelunternehmens ***1*** ausgeübt habe, ist daher – weil nicht zutreffend – zu verneinen.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, werde das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne – in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung – Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen sei. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (VwGH vom 23.01.2013, Zl. 2010/15/0187).

Herr GG hat seit der Errichtung der Bf im Jahr 2004 die Funktion des Geschäftsführers ausgeübt und somit kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen. Dadurch ist im Sinne des zitierten Erkenntnisses des verstärkten Senates für den (wesentlich beteiligten) Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf zweifelsfrei gegeben und somit auch die Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen (samt Zuschlag).

Die Einbeziehung der Honorarzahlungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag hat die Bf ua mit der Begründung, dass die diesen Zahlungen

zugrundeliegenden Leistungen in keinem Zusammenhang mit der (gesondert entlohten) Geschäftsführertätigkeit stünden, in Abrede gestellt.

Dazu ist Folgendes auszuführen: § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit ab, regelt aber einen Fall der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und somit grundsätzlich persönlicher Arbeitsleistung (vgl. dazu etwa *Doralt*, EStG, § 22 Tz 1). Auch der Ausdruck "Beschäftigung" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 deutet in diese Richtung. Vor diesem Hintergrund hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 01.06.2016, ZI. 2013/13/0061, ausgeführt, dass es bei der Frage, ob die Entgelte, die ein im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 Beteiligter erhält, in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages dazu einzubeziehen sind darauf ankommt, ob der (iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988) Beteiligte die der Gesellschaft in Rechnung gestellte Tätigkeit selbst ("höchstpersönlich") ausgeübt hat. Diesfalls hat der Verwaltungsgerichtshof die Einbeziehung dieser Entgelte in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages dazu bejaht. Dem - auch in diesem Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vorgebrachten - Einwand, dass der iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 Beteiligte die Tätigkeit im Rahmen seines Einzelunternehmens ausgeübt habe, hat der Verwaltungsgerichtshof keine entscheidungsrelevante Bedeutung beigemessen. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies: Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer die mit Honorarnoten in Rechnung gestellten Leistungen höchstpersönlich erbracht hat; erst ab 03/2018 hat er eine Dienstnehmerin beschäftigt. Bei den Honorarzahlungen handelt es sich daher zweifelsfrei um Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages dazu einzubeziehen sind.

Der Beschwerde war daher auch in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur dann 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 worden ist. Das BFG ist mit der ggstdl. Entscheidung – soweit (maßgebliche) Rechtsfragen angesprochen wurden – der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Rechtsfragen (von grundsätzlicher Bedeutung) liegen im ggstdl. Fall daher nicht vor, sodass die Revision nicht zulässig ist.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 9. Jänner 2026