

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 16.01.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 10.12.2012, betreffend Haftung Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird 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

Die Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde im Oktober 2012 von der belangten Behörde (FA) einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) für die Jahre 2009 bis 2011 unterzogen.

Mit den bekämpften Bescheide schrieb das FA der Bf. im Haftungswege Lohnsteuer (L) für 2009 von 822,00 €, für 2010 von 829,56 € und für 2011 von 1.091,76 € vor. Begründend führte das FA aus, dass beim Dienstnehmer DN (DN) Zuschläge für Überstunden zu Unrecht steuerfrei belassen worden wären. Der vorgelegte Nachweis der Notwendigkeit der Überstunden sei nicht zweifelsfrei erbracht worden, da aus den vorgelegten Aufzeichnungen nicht ersichtlich sei, welcher zwingende betriebliche Grund die Leistung der Überstunden erforderlich gemacht habe. Nach der Judikatur des VwGH 31.3.2004, 2000/13/0073 wäre dieser Nachweis zu erbringen, da es ansonsten der Arbeitgeber und Arbeitnehmer in der Hand hätten, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch Verlagerung von Tätigkeiten in begünstigte Zeiten herbeizuführen.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wird eingewendet, dass die zitierte Entscheidung des VwGH als Einzelfallentscheidung auf den Streitfall nicht anwendbar sei. Zudem gehe aus dem unter einem vorgelegten E-mail des betroffenen DN hervor, dass er häufig bei Aufenthalten außerhalb seines Wohnsitzes in den Abendstunden arbeiten müsse und diese Überstunden gar nicht aufgezeichnet habe, da es soviele seien und auch über das Pauschale hinaus gegangen seien.

Das Rechtsmittel wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte mit Ergänzungsvorhalt vom 8.8.2017 um Vorlage des Dienstvertrages samt allen zusätzlichen Vereinbarungen von 2009 bis 2011 betreffend den Dienstnehmer DN.

Mit Schreiben vom 20.9.2017 ergänzte die Bf. ihr ursprüngliches Vorbringen und führte aus, dass nach herrschender Auffassung für eine steuerfreie Abgeltung der Überstundenzuschläge Aufzeichnungen über die Anzahl und zeitliche Lagerung der geleisteten Überstunden vorliegen und das Grundgehalt bestimmbar sein müsse. Zusätzlich müsse bei Überstunden an Sonn-, Feiertagen und während der Nacht aus den Aufzeichnungen der betriebliche Grund hervorgehen, gerade zu den angeführten Tagen und Zeiten Überstunden leisten zu müssen.

Im Bericht verweise das FA darauf das Aufzeichnungen vorgelegt worden seien, weiters sei unstrittig, dass das Grundgehalt bestimmbar ist. Strittig sei lediglich, ob die betriebliche Notwendigkeit zweifelsfrei gegeben gewesen sei. Das Finanzamt habe die Nachweise der geforderten betrieblichen Notwendigkeit als nicht ausreichend erachte.

Zu diesem Punkt führt die Bf. aus, dass der DN seit 15.11.1997 als Prokurist für die Gesellschaft in leitender Funktion tätig gewesen sei. Überdies habe der DN auch - bis zu seinem Ausscheiden - Gesellschaftsanteile an dem Unternehmen gehalten habe.

Wörtlich wird ausgeführt: "*Die vom DN im Verfahren bereits vorgebrachten Angaben zur Notwendigkeit von Tätigkeiten, für die teilweise steuerliche Begünstigungen in Anspruch genommen wurden, sind vor diesem Hintergrund als besonders glaubwürdig einzustufen. Auch in dem Aktenvermerk* (Anmerkung des Gerichts: als Beilage zum Schriftsatz vom 20.9.2017 vorgelegt) *aus dem Jahre 2004 geht eindeutig hervor, dass Herr DN für den gesamten Vertrieb verantwortlich war und dafür eben auch entsprechende Bonifikationen erhalten hat. Angemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass diese Bonifikationen voll versteuert wurden und in keinem Zusammenhang mit den geltend gemachten Überstunden stehen. Aus dem Gesamtzusammenhang ergibt sich daher unserer Ansicht nach, dass die Vielzahl an geleisteten Überstunden von Herrn DN nicht nur im Interesse von Herrn DN sondern im primären Interesse der Gesellschaft gestanden sind.*"

Gleichzeitig mit dem Schriftsatz wurde die Anmeldung des DN bei der Gebietskrankenkasse vom 3.10.1980 sowie ein mit 11.11.2004 datierter - und im erstinstanzliche Verfahren nicht vorgelegter - Aktenvermerk übermittelt. Dieser lautet wörtlich:

*"Betrifft: Honorierung Überzeiten DN*

#### *1. Präambel*

*Unser Unternehmen wurde 1980 mit zwei Dienstnehmern gegründet, wovon einer, nämlich Herr DN 20% der Geschäftsanteile übernahm. Heute beschäftigt das Unternehmen in Österreich über 20 Personen und weitere 14 Personen im umliegenden Ausland bei Tochtergesellschaften.*

*Herrn DN wurde Prokura erteilt, er hat im Wesentlichen die Verantwortung für die gesamte Vertriebstätigkeit unseres Handelsunternehmens im In- und Ausland. Der*

*Kundenkreis (Spitäler und Laboratorien) ist geographisch von Bregenz über Prag, Kosice und Budapest, vom Zentrum Wien über 700 km entfernt.*

*Unser Geschäftsmodell ist die Lieferung von Geräten und Software sowie in der Folge von Verbrauchsmaterial. Kunden sind daher überaus schwierig und langwierig zu gewinnen, bleiben aber im Schnitt etwa 10 Jahre mit laufenden gutpreisigen Lieferungen erhalten. Der Umsatz an Verbrauchsmaterial bzw. die darin enthaltene Spanne ist das Rückgrat dieses Modells. Es ist daher notwendig diese Kunden auch regelmässig von Seiten der Geschäftsleitung zu betreuen. Diese persönlichen Beziehungen sind das Kapital des Unternehmens.*

## **2. Bonuszahlung**

*Herr DN hat eine umfangreiche Reisetätigkeit, die den vollen Einsatz und stundenlange Fahrzeiten bedeutet. Ein Besuch zB. im nicht besonders weit entfernten Prag bedeutet mindestens 6 Stunden Reisetätigkeit, für etwa 4 Stunden Verkäuferbetreuung und Kundenbesuche. So bleibt kaum Zeit für die Nahrungsaufnahme und es ergeben sich in etwa 4-5 Überstunden. Solche und gleichartige Besuche finden etwa 3x pro Woche statt und sind nur teilweise zu planen, da es sehr häufig zu Anlassbesuchen für individuelle Problemlösungen kommen muss.*

*Daraus ergibt sich, dass Herr DN unzählige Überstunden leisten muss, die hiermit als angeordnet gelten. Im Übrigen muss er als Prokurist und Verkäufer seine Zeit selbst einteilen.*

*Vereinbart wurde daher, dass eine gewisse Anzahl von Überstunden (5 Überstunden Mehrarbeit, 5 Überstunden 100% und 10 Überstunden 50%) in seinem Grundgehalt enthalten sind. Darüber hinaus enthält er eine pauschalierte Provision in Höhe von € 25.200.--, die ebenfalls zur Abgeltung dieser Überzeit dienen.*

*Im Übrigen sei erwähnt, dass Herr DN aufgrund seiner Beteiligung am Erfolg des Unternehmens in Form von Ausschüttungen partizipieren kann."*

Zudem wurden im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens vom DN handgeschriebene Listen bzw. Excel Listen über die geleisteten Überstunden vorgelegt, welche einheitlich nach folgendem Muster angefertigt waren (als Beispiel die Liste für Jänner 2011):

[...]

In der mündlichen Verhandlung wurde von der Bf. ihre Tätigkeit nochmals dargestellt und zudem ausgeführt, dass zwar die Servietechniker detaillierte Aufzeichnungen über zeitliche Lagerungen und die von ihnen geleisteten Arbeiten geführt hätten, Herr DN habe derartige **Aufzeichnungen aber nicht geführt**. Der Dienstnehmer habe aber nicht nur Serviceleistungen erbracht, sondern auch im Rahmen seiner Verkaufstätigkeit Kongresse besucht und Ausschreibungen vor Ort überprüft. Die Vorbereitung für Kongresse und von Ausschreibungen an Sonntagen (anstelle an Samstagen) sei deshalb

erforderlich, weil Kongresse und Veranstaltungen üblicherweise Montags beginnen würden und daher die Vorbereitung am Sonntag erforderlich sei.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und dem im Wesentlichen deckungsgleichen Sachverhaltsvorbringen:

Die Bf betreibt in Spitätern im In- und Ausland (zB. Vorarberg, Deutschland, Ungarn und Rumänien) Labor-Roboter in Spitätern, welche im Störungsfall schnellstmöglich durch einen qualifizierten Spezialisten vor Ort repariert werden müssen.

Der Dienstnehmer DN, welcher während seiner aktiven Tätigkeit für die Bf. auch 20% Geschäftsanteile der Bf. hielt, war ausgebildeter Servicetechniker, Leiter der Serviceabteilung und zusätzlich Leiter des Verkaufs. Als solcher kannte er die Primarii der Spitäler. Wenn ein Gerät ausfiel kontaktierten die Spitalsleiter häufig direkt Herrn DN, welcher es dann übernahm die Kunden zu beruhigen und allenfalls selbst die Reparatur vor Ort vornahm. Aus den vorgelegten Unterlagen ist jedoch nicht ableitbar, wann welche Spitäler aus welchem Grund bzw. wegen welcher Störungsbeseitigung vom DN DN besucht werden mussten bzw. wurden.

Aufzeichnungen über Kundenbesuche bzw. Service- und Reparaturarbeiten wurden nach den eigenen Ausführungen der Bf. im Unternehmen nur von anderen Mitarbeitern geführt, nicht jedoch vom DN DN. Aufzeichnungen darüber welche Angebote so kurzfristig fertigzustellen waren, dass Sonntagsarbeiten erforderlich waren wurden trotz mehrfacher Aufforderungen des FA und des Gerichts nicht vorgelegt. Neben seiner Tätigkeit als Servicetechniker besuchte der DN auch Kongresse oder betreute Ausschreibungen auch vor Ort. Auch darüber wurden keine aussagekräftigen Unterlagen vorgelegt.

Aus den vorgelegten Listen ist ersichtlich, dass der DN in den Abendstunden und an Wochenenden auch diverse Tätigkeiten ausführte, deren betriebliche Notwendigkeit nach dem erstatteten Vorbringen nicht einmal behauptet wurde: zB. 16.1.2011: Excel Dat. KFZ oder 18.1.2011: Übernahme Renault oder 13.3.2011: Planung - (ohne Hinweis welche Planungen); 24.10.2011 EK Metro Weihnacht; 6.11.2011: Weihnachstlisten

Der vorlegte Aktenvermerk vom 11.11.2004 bezieht sich allgemein auf die Notwendigkeit zur Ableistung von Überstunden mit 100% Zuschlag, konkretisiert aber an keiner Stelle warum und wann die konkreten Überstunden betrieblich erforderlich wären. Hinzu tritt der Umstand, dass Zweifel hinsichtlich der korrekten Datierung dieses Aktenvermerkes bestehen, denn es erscheint nicht nachvollziehbar warum der Aktenvermerk nicht bereits im Zuge der GPLA vorgelegt wurde, zumal der Inhalt der Streitpunkte genau den Anwendungsbereich des Schriftstückes traf.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Die steuerliche Behandlung der Überstundenzuschläge hängt davon ab, ob die Überstunden einerseits an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit (§ 68 Abs. 6 EStG 1988) oder andererseits außerhalb dieser Zeiten erbracht werden. Da § 68 Abs. 1 EStG 1988 neben den auf 5 Stunden eingeschränkten steuerbegünstigten "Normalüberstunden" (§ 68 Abs. 2 leg. cit.) eine eigene Steuerbegünstigung normiert, ist zwischen "Normalüberstunden" (Überstunden zu Tageszeiten an Werktagen) und sogenannten qualifizierten Überstunden (Überstunden an Sonn- und Feiertagen und in der Nachtzeit) zu unterscheiden. Wenn "normale Überstunden" vorliegen, besteht die Begünstigung nur darin, dass gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 die Zuschläge für die ersten 5 Überstunden pro Monat im Ausmaß von 50% des Überstundengrundlohnes, höchstens aber monatlich 43 Euro, steuerfrei sind. Wenn Zuschläge für an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit erbrachte Überstunden vorliegen, sind die Zuschläge gemäß § 68 Abs. 1 leg. cit. im Rahmen des Freibetrages von monatlich 360 Euro steuerfrei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind in Anbetracht der dem § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu Grunde liegenden Intention, nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die **gezwungen sind**, zu den im § 68 Abs. 1 leg. cit. angeführten Zeiten Leistungen zu erbringen. Der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen und Zeiten die Tätigkeiten zu erbringen, muss diesfalls nachgewiesen werden, hätten es doch sonst Arbeitgeber und Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch Verlagerung der Überstundentätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207, 28.10.2004, 2000/15/0054, 31.3.2004, 2000/13/0073). Der Verwaltungsgerichtshof führt in diesem Zusammenhang weiters aus, dass immer dann, wenn es in einem Verfahren um die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen geht, der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund tritt, **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.**

Obwohl der Gesetzgeber die Voraussetzung des betrieblichen Erfordernisses nur für die Nacharbeit normiert (§ 68 Abs.6 EStG), sollten nach dieser Argumentation des VwGH auch bei Zuschlägen sowie Zulagen für Tätigkeiten an Sonn- und Feiertagen zwingende, betriebliche Gründe vorliegen, weil in diesen Fällen die gleiche Verlagerungsgefahr der Arbeitszeit in begünstigte Zeiten besteht (Doralt, EStG 14, § 68 Tz 44).

Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten muss in jedem einzelnen Fall ebenso konkret nachgewiesen werden, wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten( VwGH 19.3.2008, 2006/15/0268). Das primäre Interesse des Dienstgebers an der Erbringung der Überstunden, auf das die Bf. in ihrem Schriftsatz vom 17.9.2017 verweist, stellt keinen zwangsläufigen betrieblichen Grund dar, zumal die Ableistung von Überstunden - zu welchen Zeiten auch immer - regelmäßig im überwiegenden Interesse des Dienstgebers steht.

In aller Regel erfolgt der Nachweis für beide Umstände (zeitliche Ableistung und entsprechendes betriebliches Erfordernis) durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen. Bei einer Vielzahl von Überstunden in mehreren Jahren kann der Nachweis daher in aller Regel **nur durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen** erbracht werden, aus denen hervorgeht, an welchen Tagen und zu welchen Tagesstunden - und wohl auch aus welchem zwingenden betrieblichen Grund - der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden geleistet hat. Dazu reichen im Vorhinein erstelle Dienstpläne oder nachträgliche Zeugenaussagen oder Bestätigungen nicht aus (VwGH 28.10.1993, 90/14/0029).

Die von der Bf. vorgelegten Aufzeichnungen enthalten zwar das Datum und die Uhrzeit der geleisteten Stunden, allerdings wurden keine Aufzeichnungen oder andere konkrete Nachweise über die betriebliche Notwendigkeit der einzelnen Überstunden vorgelegt sondern beschränkt sich das Vorbringen auf allgemeine Darstellungen der Tätigkeiten des DN im Rahmen der Bf. Im Unternehmern werden zudem von anderen Dienstnehmern des Servicebereichs Aufzeichnungen über Kunden, Art, Umfang und zeitliche Lagerung der geleisteten Arbeiten geführt - was wohl aus Gründen der Erstellung von Ausgangsrechnungen schon zwingend notwendig erscheint - derartige Aufzeichnungen wurden aber eben von dem zu 20% beteiligten leitenden Mitarbeiter DN nicht geführt. Es stellt sich daher zunächst die Frage, ob die behaupteten Stunden tatsächlich geleistet wurden, da für den Fall der Erstellung von Ausgangsrechnungen an die betroffenen Kunden keine Unterlagen für Leistungsverzeichnisse vorliegen. Das Fehlen derartiger Aufzeichnungen für den beteiligten Mitarbeiter legt nahe, dass dieser bei seiner Zeiteinteilung wesentlichen Gestaltungsspielraum hatte und daher offenbar aus freien Stücken bestimmte Arbeiten Sonntags und/oder in den späten Abendstunden leistete. Die allgemein gehaltenen Ausführungen der Bf vermögen daher in diesem Punkt nicht zu überzeugen. Die vorgelegten Zeitaufzeichnungen stellen auch in Zusammenschau mit dem sonstigen Vorbringen über die Tätigkeit der Bf. und der Aufgaben des betroffenen DN innerhalb der Bf. keinen geeigneten und ausreichend konkreten Nachweis der betrieblichen Notwendigkeit der Überstundenleistungen iZm Servicetätigkeit des DN dar.

Bezogen auf die behauptete Erforderlichkeit von Sonntagsüberstunden im Zusammenhang mit Veranstaltungen die Montags beginnen ist das Vorbringen insoferne nicht nachvollziehbar, als angenommen werden kann, dass ein leitender Dienstnehmer über ausreichend Gedächtnisvermögen verfügt, sich für eine Veranstaltung auch ein bis zwei Tage im Voraus vorzubereiten, wie dies im Berufsleben für nicht leitende Angestellte üblich ist und erwartet werden darf. Zudem wurde nicht auf einzelne Veranstaltungen und diese betreffende Vorbereitungszeit eingegangen, sondern bleiben die Ausführungen diesbezüglich auf allgemeiner Ebene. Das Argument der erforderlichen Vorbereitung ist daher nicht ausreichend die betriebliche Notwendigkeit der Sonntagsüberstunden im Einzelfall nachzuweisen.

Die Ausführungen zu den Planungsarbeiten für Ausschreibungen bleiben insgesamt vollkommen allgemein. Das Ende von Ausschreibungsfristen deckt sich nach den

Erfahrungen des Wirtschaftslebens nicht regelmäßig mit einem Montag. Es erscheint daher schon aus diesem Grund nicht ersichtlich, warum die entsprechenden Arbeiten an Sonntagen ausgeführt werden müssen. Die berechtigte Frage des FA, warum diese Arbeiten nicht an Samstagen ausgeführt wurden, blieb dabei unbeantwortet. Weiters wird seitens der Bf. auch nicht dargestellt, welche konkreten Ausschreibungen die jeweiligen Sonntagsüberstunden erforderlich gemacht hätten.

Dem von der Judikatur des VwGH entwickelten Erfordernis des zweifelsfreien Nachweises der betrieblichen Erforderlichkeit der begünstigt zu besteuernden Sonntagsüberstunden entsprechen die vorgelegten Nachweise bzw. das beschwerdegegenständliche Vorbringen daher nicht.

### **Zulässigkeit einer 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.

Wie oben dargestellt ist die betriebliche Notwendigkeit der geleisteten Sonn- Feiertags und Nachtüberstunden nach der Judikatur des VwGH (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207, 28.10.2004, 2000/15/0054, 31.3.2004, 2000/13/0073) von der Bf. zweifelsfrei nachzuweisen. Das gegenständliche Erkenntnis folgt dieser Entscheidungslinie des Höchstgerichts, weshalb eine Revision nicht zuzulassen ist.

Wien, am 19. Oktober 2017