

GZ. RV/0059-F/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Rainer Ranger, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 11. September 2002, StrNr 214/3101 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 sowie Einkommensteuer für das Jahr 1999 und Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmbescheid wird ersatzlos aufgehoben. Das Einkommensteuerverfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben. Die Einkommensteuer für 2001 wird mit 9.106,25 € festgesetzt.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungsführer war in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen als Grenzgänger bei der Firma D in R beschäftigt.

Im Lohnausweis für das Jahr 1999 waren steuerfreie Überstundenzuschläge in Höhe von 7.745,75 sFr (=65.451,00 S) ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 2. August 2000 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1999 mit 113.592,00 S festgesetzt. Die steuerfreien Überstundenzuschläge wurden in der beantragten Höhe vom Finanzamt Bregenz anerkannt.

Im Lohnausweis für das Jahr 2001 waren steuerfreie Überstundenzuschläge in Höhe von 1.555,50 sFr (=13.922 S) ausgewiesen.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurde der Berufungsführer mit Vorhalt des Finanzamtes Bregenz vom 9.7.2002 aufgefordert  
Kopien aller Monatsabrechnungen 2001,  
Bankbeleg über die Auszahlung des 13. und 14. Monatsgehaltes,  
Arbeitszeiterfassung 2001,  
Jahreslohnbestätigung 2000,  
Kopien der Monatsabrechnungen und Zeiterfassung 1999 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 31.7.2002 legte der Berufungsführer dem Finanzamt Bregenz die Kopien aller Monatsabrechnungen 2001 sowie einen Bankauszug der Raiffeisenbank R für das Jahr 2001 sowie Aufzeichnungen über die Erfassung der Nachtüberstunden vor. Weiters teilte er mit, dass laut Vereinbarung im November 2001 50 Nachtstunden mit 100% Zuschlag ausbezahlt worden seien. Für die restlichen Überstunden sei Zeitausgleich genommen worden. Für die Jahre 1999 und 2000 sei alles offen gelegt worden und diese Steuerbescheide seien bereits rechtskräftig.

Mit Erinnerung vom 21.8.2002 wurde ihm unter Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von 360 € eine Nachfrist gesetzt die Jahreslohnbestätigung 2000 und Kopien der Monatslohnabrechnungen und Arbeitszeiterfassung 1999 vorzulegen. Weiters wurde ihm

mitgeteilt, dass aus der eingereichten Arbeitszeiterfassung für 2001 nicht ersichtlich sei, welche Überstunden ausbezahlt worden sind bzw welche als Zeitausgleich konsumiert wurden. Für den Fall, dass kein entsprechender Nachweis erbracht werde, könne der im Lohnausweis ausgewiesene Zuschlag nicht als steuerfreier Bezug nach § 68 EStG anerkannt werden.

Mit Schreiben vom 9.9.2002 legte der steuerliche Vertreter des Berufungsführers den Lohnausweis 2000, das Lohnjournal betreffend 1999, den Lohnausweis 1999 und eine Bestätigung des Arbeitgebers über die ausbezahlten Nachtstunden für 1999 und 2001 dem Finanzamt Bregenz vor. Der Lohnausweis für das Jahr 1999 ist bereits mit der Steuererklärung für das Jahr 1999 am 31. Juli 2000 beim Finanzamt Bregenz eingebracht worden. Im Lohnjournal betreffend 1999 sind die erfolgten Zahlungen auf die einzelnen Monate aufgegliedert. Aus dem Lohnjournal geht insbesondere hervor, dass die als steuerfrei behandelten Überstundenzuschläge in Höhe von 7.752,75 sFr im Monat Dezember 1999 ausbezahlt worden sind. Aus der Bestätigung über die ausbezahlten Nachtstunden geht hervor, dass dem Berufungsführer im Jahr 1999 313 geleistete Überstunden mit 100% Zuschlag ausbezahlt wurden. Die restlichen Überstunden wurden mit Zeitausgleich verrechnet. Weiters geht aus dieser Bestätigung hervor, dass im Jahr 2001 50 Nachtstunden mit 100% Zuschlag ausbezahlt und die restliche Überstunden mit Zeitausgleich verrechnet wurden.

Mit Bescheid vom 11.9.2002 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen. Als Begründung wurde ausgeführt:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

Die Einkommensteuer für das Jahr 1999 wurde im wiederaufgenommenen Verfahren mit 10.224,41 € festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt:

*"Die Topf-Sonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 500.000 S überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.*

*Als Umrechnungskurs für den Schweizer Franken wurden 8,45 S zugrundegelegt. Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.*

*Für das Jahr 1999 war eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) Bundesabgabenordnung durchzuführen, da Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit lediglich bis ATS 4.940,-- pro Monat steuerlich begünstigt sind. Laut Lohnjournal 1999 wurden jedoch im Dezember Zuschläge von ATS 65.451,00 ausbezahlt – es wurde eine entsprechende Kürzung vorgenommen."*

Mit Bescheid vom 11.9.2002 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit 9.651,39 € festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt:

*"Die Topf-Sonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 500.000 S überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.*

*Als Umrechnungskurs für den Schweizer Franken wurden 8,95 S zugrundegelegt.*

*Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.*

*Bei der Gesetzesbestimmung des § 68 Einkommensteuergesetz handelt es sich um eine ausgesprochene Begünstigungsbestimmung. Derjenige, der die abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, hat das Vorliegen der Voraussetzungen nachzuweisen. Da trotz Aufforderung kein exakter Nachweis vorgelegt werden konnte, welche Stunden als Überzeit ausbezahlt wurden, konnten keine steuerfreien Bezüge nach § 68 EStG berücksichtigt werden.*

*Pauschalspesen stellen grundsätzlich einen steuerpflichtigen Bezug dar. Der Spesenersatz von sFr 3.600,00 war als laufender Bezug zu versteuern.*

*Von den Anschaffungskosten eines Computers sind mindestens 40% Privatanteil auszuscheiden – die Nutzungsdauer beträgt generell 4 Jahre. Die beantragten Werbungskosten wurden auf ATS 2.394,00 gekürzt."*

In der Berufung gegen den Bescheid vom 27.9.2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass die Nichtanerkennung der Überstundenfreiheit von monatlich 4.940,00 S für die Monate Jänner bis November 1999 zu Unrecht erfolgt sei, da die Steuerfreiheit von Überstundenzuschläge durch die spätere Auszahlung nicht gehindert werde. Des weiteren vertrete er die Rechtsansicht, dass keine Wiederaufnahmegrund vorhanden sei, da keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien.

In der Berufung gegen den Bescheid vom 27.9.2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass er hinsichtlich der Begünstigung nach § 68 EStG auf die Ausführungen in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 verweise. Auch hier vertrete er die Rechtsansicht, dass die Begünstigung monatlich in Ansatz zu bringen sei. Ebenso werde darauf verwiesen, dass die Unterlagen betreffend die einzelnen Monate dem Finanzamt vorlägen. Bezüglich der Pauschalspesen sei zu bemerken, dass es sich beim Spesenersatz SFR 3.600,00 um eine Abgeltung von gefahrenen Kilometern für betrieblich veranlasste Fahrten zu Kunden handle.

Der Berufung war ein Schreiben des Arbeitgebers des Berufungsführers beigelegt, wonach der Berufungsführer seit Januar 2001 für betrieblich veranlasste Fahrten zu Kunden mit seinem Privatwagen sFr 300,00 pro Monat erhalte. Weiters war eine Aufstellung über die

Fahrten zu den Kunden beigefügt, die das Datum der Reise, den Namen des Kunden, den Ort des Kunden und die Anzahl der gefahrenen Kilometer beinhaltet.

Mit Vorhalt vom 13.11.2002 wurde der Berufungsführer ersucht,

*"bekanntzugeben, wie sich für 1999 die Beträge 7.752,10 Überzeit und Überzeit 100% frei 7.745,75 bzw für 2001 2x 1555,50 (Grundlohn, Zuschlag, Anzahl der Stunden) zusammensetzen. Es wird ersucht, den konkreten Nachweis für die Zuschläge für Nacht- u. Sonn- u. Feiertagsarbeit zu erbringen. Es wird ersucht, die Arbeitszeiterfassungen für das Jahr 1999, h.a. vorzulegen."*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 19.12.2002 teilte der Berufungsführer dem Finanzamt Bregenz mit, dass bereits im Schreiben vom 9.9.2002 die Überstunden für das Jahr 1999 nachgewiesen worden seien. Das Detail der Stundenabrechnungen für das Jahr 1999 sei bei der Firma nicht mehr vorhanden. Das Detail hinsichtlich der Überstunden für das Jahr 2001 sei dem Finanzamt bereits vorgelegt worden. Er möchte diesbezüglich noch auf den Bescheid 2001 vom 11.9.2002 hinweisen, worin die Überstunden nicht angezweifelt worden seien. Auf Grund seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 27.9.2002 seien jetzt die notwendigen Details angefordert worden.

Das Finanzamt Bregenz hat die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mittels Berufungsvorentscheidungen vom 22.1.2003 als unbegründet abgewiesen, weil bei Sachverhalten deren Wurzeln im Ausland liegen und die Abklärung des Sachverhaltes in Ermangelung eines Rechtshilfeabkommens nicht möglich ist, eine verstärkte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bestehe. Die Mitwirkungspflicht sei in dem Maße höher als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Es bestehe somit eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Da trotz Vorhalteverfahren die Voraussetzungen gemäß § 68 Abs 1 und 2 EStG 1988 nicht nachgewiesen worden seien, hätte die Begünstigung für Überstunden nicht anerkannt werden können. Die beigebrachten Aufstellungen der Fahrten zur Geltendmachung der Werbungskosten seien nicht geeignet um Fahrten glaubhaft zu machen. Mangels Nachweis hätten die Kundenfahrten nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Im Erörterungstermin vom 4.2.2004 haben sich der steuerliche Vertreter des Berufungsführers und der Vertreter des Finanzamtes darauf geeinigt, dass die Überstundenzuschläge laut Vorhalt vom 17.11.2003 berechnet werden. Hinsichtlich der Fahrtkosten haben sich der steuerliche Vertreter des Berufungsführers und der Vertreter des Finanzamtes darauf geeinigt, dass die vorgelegten Aufzeichnungen hinsichtlich Fahrtkosten mit den Tagesrapporten nicht

übereinstimmen und dass die Kilometer anhand der Tagesrapporte einvernehmlich mit 2.094 Kilometer geschätzt werden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 und Einkommensteuer für das Jahr 1999:*

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Auch die Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs 1 für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Daraus folgt, dass Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann, also jener wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Die Berufungsinstanz darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Sie darf nur die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen (vgl. Erkenntnis vom 26. April 1957, VwSlg. 4338 A/1957). Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein

Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmegründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht. Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt in der Begründung des Wiederaufnahmbescheides lediglich das Hervorkommen von neuen Tatsachen die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht wurden, behauptet, hat es aber unterlassen diese Tatsachen zu konkretisieren. Die Ausführungen in der Begründung des wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheides für 1999, wonach die Wiederaufnahme durchzuführen war, da Zuschläge für Sonntags- Feiertags- und Nacharbeit lediglich bis ATS 4.940,-- pro Monat steuerlich begünstigt sind, laut Lohnjournal 1999 jedoch im Dezember Zuschläge von ATS 65.451,00 ausbezahlt wurden, stellt keine Konkretisierung neuer Tatsachen dar, da bereits im Lohnausweis 1999 der Betrag in Höhe von 65.451,00 S als steuerfreie Überstundenzuschläge geltend gemacht wurde und die Tatsache, dass das Überstundenguthaben erst im Dezember 1999 ausbezahlt wurde für sich betrachtet auf die Frage der Steuerfreiheit keinen Einfluss hat. Da sohin die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1999 zu Unrecht erfolgte, tritt das Einkommensteuerverfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

#### Einkommensteuer für das Jahr 2001:

*Gemäß § 68 Abs 1 EStG sind Zuschläge für Sonntags- Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 4.940 S monatlich steuerfrei.*

*Gemäß § 68 Abs 2 EStG sind zusätzlich zu Abs. 1 Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 590 S monatlich, steuerfrei.*

*Gemäß § 68 Abs 3 EStG sind Zuschläge soweit sie nicht durch § 68 Abs 1 EStG erfaßt werden, nach dem Tarif zu versteuern.*

*Gemäß § 68 Abs 4 EStG gilt als Überstunde gilt jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde. Als Normalarbeitszeit gilt jene Arbeitszeit, die auf Grund*

1. gesetzlicher Vorschriften,

5. von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,

7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit.

Als Überstunde gilt jedoch nur jene Arbeitszeit, die 40 Stunden in der Woche übersteigt oder durch die die Tagesarbeitszeit überschritten wird, die sich auf Grund der Verteilung einer mindestens 40stündigen wöchentlichen Normalarbeitszeit auf die einzelnen Arbeitstage ergibt. Als Überstundenzuschläge gelten die durch die Vorschriften im Sinne der Z 1 bis 6 festgelegten Zuschläge oder die im Sinne der Z 7 innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein gewährten Zuschläge.

Gemäß § 68 Abs 6 gelten als Nacharbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen.

Gemäß § 68 Abs 8 EStG sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit bei den im § 67 Abs. 11 genannten Personen unter Anwendung der Abs. 1 bis 6 zu versteuern, sofern auf Grund eines Vertrages über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen überprüft werden kann, dass die Voraussetzungen der Abs. 1 bis 6 vorliegen.

Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, dass bei Sachverhalten deren Wurzeln im Ausland liegen und die Abklärung des Sachverhaltes in Ermangelung eines Rechtshilfeabkommens nicht möglich ist, eine verstärkte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht, kann hinsichtlich den Überstundenzuschlägen nicht gefolgt werden, da bezüglich Zuschlägen gemäß § 68 EStG ein Verwaltungsabkommen (AÖF 84/1998) zwischen Österreich und der Schweiz besteht, das es dem Finanzamt ermöglicht zu überprüfen ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit dieser Zulagen gegeben sind. In Artikel 5 dieses Abkommens ist vorgesehen, dass falls die Auskünfte des Grenzgängers bzw seines Arbeitgebers nicht ausreichend sind, ein Verständigungsverfahren durchgeführt wird.

Die Zuschläge des § 68 EStG stehen monatlich zu. Werden die Freibeträge in einem Monat nicht voll ausgeschöpft, dann kann daher der Differenzbetrag weder in einem späteren Monat noch bei der Veranlagung verwertet werden.

Die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge kommt nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung aller im einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen über diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen; außerdem muss wegen der

unterschiedlichen Begünstigung zwischen "Normalüberstunden" und "qualifizierten" Überstunden unterschieden werden.

Im gegenständlichen Fall hat der Berufungsführer dem Finanzamt Bregenz die monatlichen Lohnabrechnungen für das Jahr 2001 vorgelegt. Weiters hat der Berufungsführer dem Finanzamt Bregenz Aufzeichnungen über seine während der Nachtstunden geleisteten Aussendienste vorgelegt. Aus diesen geht hervor, dass der Berufungsführer folgende Überstunden geleistet hat:

Monat	Überstunden	Nachtarbeit	Nachtarbeit die in den Überstunden Deckung findet	Überstunden -zuschlag in sFr	Überstunden -zuschlag in ATS	Überstunden -zuschlag gemäß § 68 Abs 2 in ATS
Jänner	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0
Februar	6,5	0,0	0,0	0,0	0,0	590
März	2,5	0,0	0,0	0,0	0,0	348
April	18,0	4,25	4,25	132,21	1.183	590
Mai	9,75	5,0	5,0	155,55	1.392	590
Juni	0,0	22,5	0,0	0,0	0	0
Juli	0,0	13,0	0,0	0,0	0	0
August	24,0	0,0	0,0	0,0	0	590
September	0,0	5,0	0,0	0,0	0	0
Oktober	14,5	0,0	0,0	0,0	0	590
November	16,75	7,75	7,75	241,10	2.158	590
Dezember	25,0	0,0	0,0	0,0	0	0*
Summe ohne Dezember	92,0	57,5	17,0	528,86	4.733	3.888

\* Im Dezember wurden zwar Überstunden geleistet, aber es erfolgte keine Auszahlung von Zuschlägen.

Der Überstundenzuschlag hat sFr 31,11 (= ATS 278,43) pro Überstunde in der Nachtarbeitszeit betragen. Der Berufungsführer hat daher die Voraussetzungen für steuerfreie Ausbezahlung von Überstundenzuschlägen für Nachtarbeitszeiten gemäß § 68 Abs 6 EStG in Höhe von ATS 4.733 erbracht. Da aus den monatlichen Lohnausweisen klar hervorgeht, dass der Berufungsführer Zuschläge nur für Überstunden, nicht aber für Nachtarbeit, die keine

Überstunden darstellt, erhalten hat, können dem Berufungsführer nur die oa Zuschläge für in der Nacht geleistete Überstunden steuerfrei belassen werden.

Neben den Zuschlägen für Sonntags- Feiertags- und Nachtarbeit und den mit diesen Arbeiten zusammenhängenden Überstundenzuschlägen sind zusätzlich steuerfrei die Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, höchstens jedoch 590 S monatlich. Es können daher weitere 3.888 S als steuerfreie Zuschläge nach § 68 Abs 2 EStG behandelt werden.

Werden Überstunden für das laufende Jahr nachgezahlt, dann bleibt bei Vorliegen der Voraussetzungen die Steuerfreiheit für Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs 1 und 2 EStG im Zeitpunkt der Leistung der Überstunden auch bei einer späteren Auszahlung der Überstundenentgelte erhalten. Kommt es zu einem teilweisen Zeitausgleich geleisteter Überstunden und wird der restliche Teil der Überstundenentgelte ausbezahlt, ist davon auszugehen, dass vorrangig die steuerlich nicht begünstigten Überstunden in Form von Freizeit ausgeglichen werden. Durch den teilweisen Zeitausgleich und die nachträgliche Auszahlung der Überstunden hat sich daher an der Steuerfreiheit der Überstundenzuschläge nichts geändert.

Pauschalersätze des Dienstgebers für nicht nachgewiesene Fahrten des Dienstnehmers sind den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzurechnen; sie fallen nicht unter den vom Gesetzgeber geschaffenen Ausnahmetatbestand, da gerade bei ihnen einerseits der Nachweis über die tatsächlichen Aufwendungen, der dem Dienstgeber zur Feststellung des Anspruches auf eine Vergütung zu erbringen ist, fehlt, andererseits aber auch eine genaue Abgrenzung dieser vom Dienstgeber zu leistenden Zahlungen von den übrigen für Arbeitsleistungen gezahlten Beträgen fehlt. Für alle in § 26 EStG angeführten Arbeitgeberleistungen gilt der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss. Es ist daher jedenfalls der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach durch entsprechende Belege zu erbringen. Vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Ersatz von Fahrtkosten gewährte Pauschalien gehören zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Da die Reisekostenersätze dem Berufungsführer pauschal gewährt wurden, sind diese steuerpflichtig. Verrechnungspflichtige Pauschalien der genannten Art sind hingegen steuerfrei, wenn sie mit einwandfreien Nachweisen, die die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecken erlauben, belegt sind. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel und der Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen sind. Kein einwandfreier

Nachweis liegt vor, wenn die Aufzeichnungen keine Angaben über den jeweils verwendeten PKW, über die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten enthalten. Da die vorgelegten Aufzeichnungen über die beruflichen Fahrten des Berufsführers den vom Berufsführer vorgelegten Tagesrapporten widersprechen, sind die vom Berufsführer vorgelegten Aufzeichnungen über die Fahrtkosten nicht glaubhaft. Da es aber glaubhaft ist, dass der Berufsführer mit seinem eigenen PKW berufliche Fahrten unternommen hat, wurden die Fahrtkosten entsprechend der im Erörterungstermin durchgeföhrten einvernehmlichen Schätzung auf Grund einer Basis von 2.094 Kilometern mit 10.261,00 S festgesetzt.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 berechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	570.184,00
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-69.052,00
Werbungskosten mit Anrechnung auf den Pauschbetrag	10.261,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	490.871,00
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genusscheine und junge Aktien	10.000,00
Kirchenbeitrag	1.000,00
Einkommen	479.871,00
Die Einkommensteuer beträgt	
0% für die ersten 50.000	0,00
21% für die weiteren 50.000	10.500,00
31% für die weiteren 200.000	62.000,00
41% für die weiteren 179.900	73.759,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-337,00
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00
Grenzgängerabsetzbetrag	-750,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	141.172,00
Steuer sonstige Bezüge nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge und des Freibetrages von 8.500 S mit 6%	4.090,80
Einkommensteuer	145.262,80
Ausländische Steuer	-19.958,00

Festgesetzte Einkommensteuer	125.304,80
Festgesetzte Einkommensteuer in €	9.106,25

Feldkirch, 5. Februar 2004