



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EF GmbH, Firmenadresse, vertreten durch AB, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Kanzleiadresse, vom 14. November 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 24. Oktober 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der CD Gesellschaft m.b.H, deren Firmenname seit Umstrukturierungen im November 2011 EF GmbH lautet (im folgenden abgekürzt mit „Bw.“), hat für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2010 eine Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben stattgefunden. Die GPLA-Prüfung hat am 11.7.2011 in den Räumlichkeiten der steuerlichen Vertretung der Bw. begonnen und wurde im Oktober 2011 beendet.

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24.10.2011 wurde festgehalten: „*Herr C.D. ist Gesellschafter-Geschäftsführer (25% Beteiligung) der Bw.. In der Lohnverrechnung werden monatlich gem. § 68 Abs 1 EStG 360,-- steuerfreie Nachtzuschläge berücksichtigt.*“ Diese steuerfreien Bezüge wurden durch den GPLA-Prüfer lohnsteuerpflichtig behandelt. In einer Beilage zum Bericht mit dem Titel „Zusammenstellung der festgestellten

Differenzen" wird weiters festgehalten: „ (...) *Aufzeichnungen über tatsächliche Stunden wurden vom Dienstgeber nicht vorgelegt. Als Nachweis wurde vom Dienstgeber ein EDV-Protokoll vorgelegt, aus dem hervorgeht, wann der PC ein- bzw. ausgeschaltet wurde. Ein weiterer erbrachter Nachweis sollte ein A4 Blatt sein, in dem die Arbeitszeiten von Montag bis Samstag einmalig aufgeschrieben wurden. Das EDV-Protokoll und das A4 Blatt liegen dem Schlussbesprechungsprotokoll bei.*" Nach Wiedergabe des § 68 Abs. 1 EStG 1988 sowie der LStR Rz 1143 kommt der Prüfer in diesem Beiblatt zum Schluss, dass die im Sinne des § 68 Abs 1 ESTG 1988 steuerfrei belassenen Überstundenzuschläge nachversteuert werden mussten, da die erforderlichen Aufzeichnungen nicht vorgelegt wurden bzw. der zwingende betriebliche Grund nicht nachgewiesen werden konnte.

Auf Basis der Prüfungsfeststellungen hat das Finanzamt Haftungsbescheide für alle 5 Jahre des Prüfungszeitraumes gegenüber der Bw., alle datiert mit 24.10.2011, erlassen, mit denen insgesamt Lohnsteuer für die Jahre 2006 bis 2010 iHv EUR 9.659,52 nachverrechnet wurde. Als Begründung wurde angeführt: „*Die Begründung für obige Bescheide entnehmen Sie bitte dem Bericht vom 24.10.2011.*"

Die steuerliche Vertretung der Bw. hat gegen die Haftungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 mit Anbringen vom 14.11.2011 Berufung erhoben und beantragt, die steuerfreien Nachzuschläge in Höhe von EUR 360,00 pro Monat für den Gesellschafter-Geschäftsführer anzuerkennen und die Haftungsbescheide aufzuheben. Weiters wurde eine mündliche Verhandlung gem § 284 BAO bei Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat beantragt. Als Begründung wurde zunächst ausgeführt, dass der Bericht vom 24.10.2010, auf den die Begründung der Haftungsbescheide verweist, keine Begründung enthält. Der Lauf der Berufungsfrist sei damit gehemmt. Die Begründung des steuerlichen Vertreters beziehe sich auf die Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 22.8.2011. Für die Festsetzung der Lohnsteuer für den Zeitraum Jänner bis September 2006 wird Verjährung eingewendet.

Sachverhaltsmäßig wird festgehalten, dass die Bw. einen XY-Markt mit einer Verkaufsfläche von rund 1.000,00 Quadratmetern sowie den Handel mit Z-Stoffen und W-Produkten betreibe. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei alleiniger Geschäftsführer der Bw. und zu den Öffnungszeiten des Betriebes intensiv mit Verkauf und in der Kundenbetreuung beschäftigt. Administrative Tätigkeiten, die Führung des Rechnungswesens (Finanzbuchhaltung, Mahnwesen, Zahlungsverkehr), Marketingmaßnahmen, usw. könne er daher nahezu ausschließlich im Anschluss an die Öffnungszeiten am Abend oder am Wochenende erledigen. Andere Tätigkeiten wie zB. im Bereich des Einkaufes, Kundenreklamationen, Mitarbeiter-

Agenden, usw. werden – soweit vom organisatorischen Ablauf her möglich – von ihm außerhalb der Öffnungszeiten erledigt.

Es liegen zwar keine handschriftlich bzw. in Excel geführten Zeitaufzeichnungen für den Geschäftsführer vor, seine sehr engagierte inhaltliche sowie zeitliche Tätigkeit könne jedoch durch einen Systemausdruck, der die Einschalt- und Ausschaltzeiten seines Computers dokumentiere, nachgewiesen werden. Die Aufzeichnungen in Form des Systemausdrucks beginnen erst mit 22.2.2010, weil an diesem Tag ein neuer Computer installiert wurde. Aus diesem Ausdruck sei ersichtlich, dass in der Regel zwischen 6 und 7 Uhr der Computer vom Geschäftsführer eingeschaltet wurde und in weiten Teilen eine Abschaltung zwischen 22 und 24 Uhr erfolge. Des Weiteren seien auch an Samstagen und Sonntagen Ein- und Ausschaltungszeiten ersichtlich. Darüber hinaus sei auch ersichtlich, dass nicht an allen Tagen am Abend eine Abschaltung des Computers erfolgte. Aber selbst bei Annahme, dass an diesen Tagen keine Arbeitszeiten nach 19 Uhr vorlägen, finde der Nachzuschlag im Betrag von EUR 360,00 pro Monat in der hohen Zahl an Stunden zwischen 19 Uhr und 7 Uhr sowie an Sonn- und Feiertagen Deckung. Auf Grundlage des monatlichen Bruttogehaltes iHv EUR 3.150,00 sind zumindest 18 Nacht-, Sonn- oder Feiertagsstunden zu arbeiten, um den Betrag von EUR 360,00 pro Monat zu erreichen.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass der Systemausdruck einen Nachweis über die Arbeitszeiten des Geschäftsführers darstelle. Ihnen sei ein gleichwertiger Grad der Glaubwürdigkeit wie handschriftlichen Aufzeichnungen zuzuerkennen, zumal die administrativen Aufgaben nur mit dem Computer außerhalb der Öffnungszeiten zu erledigen seien. Der Nachweis durch den Systemausdruck von 22.2. bis 31.12.2010 gelte auch für die Zeit vor dem 22.2.2010, weil das zeitliche Arbeitsverhalten des Geschäftsführers seit Jahren unverändert sei.

Die Berufung wurde am 4.1.2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Der Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates an die Bw. vom 13.3.2012 wurde am 26.3.2012 dahingehend beantwortet, dass es für den Zeitraum 2006 bis 2010 keinen schriftlichen Geschäftsführervertrag gebe und auf das Dienstverhältnis des Geschäftsführers der Kollektivvertrag für Angestellte in Handelsbetrieben anwendbar sei.

Am 26.4.2012 fand die beantragte mündliche Berufungsverhandlung im Beisein des Geschäftsführers der Bw. statt. Daraus gewonnene neue Sachverhaltserkenntnisse sind in den festgestellten Sachverhalt eingeflossen. Über die mündliche Berufungsverhandlung wurde eine Niederschrift aufgenommen. In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Geschäftsführer der Bw. zu seiner Wohn- und Familiensituation befragt. Weiters wurde die

Frage, was mündlich mit dem Geschäftsführer hinsichtlich seines Arbeitsverhältnisses mit der Bw. vereinbart worden ist, letztlich dahingehend beantwortet, dass keine konkreten Angaben dazu gemacht werden können. Hinsichtlich seiner gewöhnlichen Arbeitszeiten im Berufungszeitraum gab der Geschäftsführer zu Protokoll, dass er zwischen 6:30 und 7:00 Uhr zu arbeiten begonnen haben wird, dann ein Frühstück um etwa 8:00 Uhr einnehme (entweder zu Hause oder am Arbeitsplatz). Um 12:30 Uhr sei fix das Mittagessen, das zwischen 10 und 20 Minuten dauere. Er arbeite bis etwa 18:30 Uhr weiter, im Anschluss werde Abend gegessen. Je nachdem, wie die Kinder ins Bett gehen und einschlafen, fange er wieder um 20:00 oder 20:30 Uhr an zu arbeiten. Er sei für die Abendgeschichte zuständig. Diese Abendzeiten bezügen sich auf jetzt. Zur Frage, wie es vor 3 Jahren war, wird der Arbeitsbeginn am Abend früher gewesen sein, weil die Kinder kleiner waren. Auf den Vorhalt, dass es nicht glaubwürdig sei, dass jeden Tag die Arbeitszeit gleich sei, antwortete der Geschäftsführer, dass dem auch nicht auf die Minute genauso gewesen ist. Der steuerliche Vertreter der Bw. legte zum Nachweis, dass der Geschäftsführer der Bw. bis spät in den Abend arbeitet, ELBA-Überweisungen vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Berufungsbegehren:

Strittig ist vorliegend, ob die an den 25%ig beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der CD m.b.H., seit 9.11.2011 umfirmiert in EF GmbH (im folgenden „die Bw.“), gewährten Überstundenzuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit in den Jahren 2006 bis 2010 zu Recht steuerfrei ausbezahlt wurden

Sind die Zuschläge steuerpflichtig zu behandeln, ist in der Folge auf den Verjährungseinwand für die Festsetzung der Lohnsteuer von Jänner bis September 2006 und auf das Vorbringen betreffend Hemmung der Berufungsfrist mangels Bescheidbegründung einzugehen.

B. Zur Steuerfreiheit der Zuschläge für Nachtarbeit:

1. Rechtliche Rahmenbedingungen:

1.1. Die Anwendung des § 68 EStG 1988 setzt Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gem § 25 EStG 1988 voraus.

§ 68 EStG 1988 enthält hinsichtlich der Besteuerung von Zuschlägen bei Überstunden und Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit folgende Vorschriften:

Nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 in der in den Berufungsjahren geltenden Fassung sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei. Zusätzlich zu Abs. 1 sind Zuschläge für die ersten zehn Überstunden (bis 2008 5 Stunden) im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 86 Euro (bis 2008 43 Euro) monatlich, steuerfrei (§ 68 Abs. 2 EStG 1988). Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfasst werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern (§ 68 Abs. 3 EStG 1988).

§ 68 Abs. 4 EStG 1988 definiert als Überstunde jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde. Als Überstundenzuschläge gelten die durch die Vorschriften im Sinne der Z 1 bis 6 des § 68 Abs. 4 EStG 1988 festgelegten Zuschläge oder die im Sinne der Z 7 innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein gewährten Zuschläge.

Als Nacharbeit gelten zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50% (§ 68 Abs. 6 EStG 1988)

1.2. Die steuerliche Behandlung der Überstundenzuschläge hängt nach dem unter Punkt A.1.1. wiedergegebenem Gesetzestext 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 10 (bis 2008 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 diese Begünstigung nur darin, dass gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 die Zuschläge für die ersten 10 (bis 2008: 5) Überstunden pro Monat im Ausmaß von 50% des Überstundengrundlohnes, höchstens aber EUR 86,00 (bis 2008: EUR 43,00) monatlich, 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 EUR 360,00 steuerfrei.

Im vorliegenden Berufungsfall ist unstrittig, dass die 100%igen Zuschläge, die monatlich mit EUR 360,00 steuerfrei belassen wurden, für Überstunden des Geschäftsführers in der Nacht und an Sonn- und Feiertagen, also für qualifizierte Überstunden, geltend gemacht wurden.

1.3. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung aller im Einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen (VwGH 14.2.1978, 2488/77; 16.9.1986, 86/14/0089; 19.3.2008; 2006/16/0268 zu qualifizierten Überstunden). Weiters muss nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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, auch der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen und Zeiten die Tätigkeiten zu erbringen, 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 vom 26. Jänner 2006, Zl. 2002/15/0207, vom 28. Oktober 2004, Zl. 2000/15/0054, vom 31. März 2004, Zl. 2000/13/0073).

In welcher Form die Anzahl und zeitliche Lagerung der tatsächlich erbrachten Überstunden sowie deren betriebliches Erfordernis nachzuweisen ist, ist grundsätzlich an keine bestimmten Beweismittel gebunden (Vgl. § 166 BAO). Die Abgabenbehörde hat daher den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen. In diesem Sinne können auch Aufstellungen, tatsächliche Öffnungszeiten und deren zeitliche Lagerung, Stundenaufzeichnungen nach dem AZG oder andere, geeignete Unterlagen in die Sachverhaltsfeststellung hineinfließen (Vgl. Doralt, EStG, 14. Auflage, 1.4.2010, § 68 Rz 44/1).

Zu beachten ist, dass immer dann, wenn es in einem Verfahren um die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen geht, nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH 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.

2. Sachverhalt:

Aus dem Akteninhalt, den Ergebnissen der mündlichen Berufungsverhandlung sowie eigenen Ermittlungen ergibt sich folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

2.1. C.D. war im Berufungszeitraum zu 25% an der CD m.b.H. beteiligt und deren Alleingeschäftsführer (im folgenden „der Geschäftsführer“). Die CD m.b.H war wiederum Komplementärin und damit geschäftsführungs- und vertretungsbefugtes Organ der CD

Gesellschaft m.b.H. & Co KG und an dieser zu 5% beteiligt. Der Geschäftsführer war seit Anfang 2009 zu 95% an der CD Gesellschaft m.b.H. & Co KG als Kommanditist beteiligt. Mit Neufassung des Gesellschaftsvertrages am 9.11.2011 wurde die CD m.b.H. vom 9.11.2011 in EF GmbH umbenannt. Der Geschäftsführer hat zunächst seinen Kommanditanteil an der CD GmbH & Co KG in die EF GmbH eingebracht, sodass das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter, die Bw., im Rahmen einer Anwachsung gem § 142 UGB übergegangen und die CD GmbH & Co KG ohne Liquidation erloschen ist. In einem zweiten Schritt brachte die EF GmbH ihren operativen Handelsbetrieb in die neu errichtete CD Gesellschaft m.b.H. ein.

Trotz der im November 2011 erfolgten und soeben dargestellten Umgründungsschritte werden in der Folge zwecks besserer Verständlichkeit die im Berufungszeitraum geltenden Firmennamen unter Rückgriff auf die damalige Gesellschaftsstruktur verwendet.

2.2. Die GmbH & Co KG betreibt am Firmensitz, Firmenadresse , einen XY-Markt mit einer Verkaufsfläche von rund 1.000,00 m², sowie einen Handel mit Z-Stoffen und W-Produkten . Sie beschäftigt rund 13 Mitarbeiter. Die Bw. hat außer dem Geschäftsführer keine Mitarbeiter. Die Öffnungszeiten des Baumarktes sind: Montag bis Samstag von 7:30 bis 12:00 Uhr und von Montag bis Freitag (mit Ausnahme von Mittwoch) von 14:00 bis 18:00 Uhr.

Der Geschäftsführer arbeitet während der Öffnungszeiten des Handelsbetriebes im Verkauf und in der Kundenbetreuung mit. Administrative Tätigkeiten werden vom Geschäftsführer auch außerhalb der Öffnungszeiten, am Abend bzw. am Wochenende, erledigt.

2.3. Der Geschäftsführer verwendet beruflich hauptsächlich zwei Computer, beides Standgeräte. Einer dieser Computer steht im Verkaufsbüro auf seinem Schreibtisch. Das Verkaufsbüro ist zum XY-Markt hin offen und verfügt insgesamt über 4 Schreibtische. Von diesem Computer wurde der vorgelegte Systemausdruck über die Ein- und Ausschaltzeiten gemacht. Über einen Durchgang gelangt man vom Verkaufsbüro zu einem zweiten, räumlich abgeschlosseneren, Büro. In diesem steht der zweite Computer des Geschäftsführers. Für das Einschalten der beiden vom Geschäftsführer benutzten Computer ist ein Passwort erforderlich, das nur der Geschäftsführer kennt. Laufen die Computer einmal, kann im Prinzip jeder damit arbeiten und ihn auch ausschalten.

Der Geschäftsführer verfügt privat über keinen Computer.

2.4. Am Firmensitz befindet sich auch die Wohnadresse des Geschäftsführers. Der Geschäftsführer ist verheiratet und hat zwei Kinder, eine Tochter, geboren am XX.XX.XXXX, und einen Sohn, geboren am xx.xx.xxxx. Das Wohngebäude ist baulich getrennt vom XY-Markt. Es gibt verschiedene Wege, um vom XY-Markt in das Wohngebäude zu gelangen;

entweder vom Verkaufsbüro aus über den Garten im Freien oder über einen überdachten Durchgang und im Anschluss eine Halle. Unabhängig davon, welcher Weg genommen wird, wird das Wohnhaus vom XY-Markt aus und umgekehrt unter einer Minute erreicht.

2.5. Tageweise Zeitaufzeichnungen des Geschäftsführers liegen für den Zeitraum 2006 bis 2010 nicht vor. Aus einem Systemausdruck des ab 22.2.2010 neu installierten Computers sind die Ein- und Ausschaltzeiten vom 22.2.2010 bis 31.12.2010 des hauptsächlich vom Geschäftsführer genutzten Computers ersichtlich. Eine Durchsicht dieses Systemausdruckes ergibt, dass der Computer unter der Woche in der Regel zwischen 6.00 und 7.00 Uhr eingeschaltet und zwischen 21:30 und Mitternacht ausgeschaltet wurde. Am Wochenende wurde der Computer ebenfalls ein- und ausgeschaltet, samstags oft ab 7.00 Uhr bis 22.00, 23.00 Uhr, sonntags meist am späteren Vormittag bis am Abend.

Exemplarisch soll am Monat September dargestellt werden, was beim Systemausdruck auffällt. Offensichtlich zeigt die Nr. 1531 im Systemausdruck bei einem Eintrag das Einschalten und die Nr. 1532 das Ausschalten des Computers. Nun gibt es Tage, an denen auf ein Einschalten kein Ausschalten, sondern sogleich wieder ein Einschalten erfolgt: zB. MI 15.9.2010. Hier wurde der Computer um 6:48 und sodann wieder um 7:18 eingeschaltet, ohne dass vorher eine Abschaltung registriert wurde. Am Samstag 25.9.2010 lief der Computer ab 6:26 bis Sonntag, den 26.9.2010 um 12:24. Zu diesem Zeitpunkt kam es zu einer Neueinschaltung, ohne dass vorher abgeschaltet wurde. Der Monat September zeigt ebenso exemplarisch für die gesamte vom Systemausdruck abgedeckte Zeit, dass der Computer teilweise tagelang ohne Unterbrechung eingeschaltet war, so vom 2.9.2010 7:00 Uhr bis Freitag, 3.9.2010, 23:48, von Freitag, 10.9.2010, 6:47 bis Montag, 13.9.2010, 23:39, von Samstag, 18.9.2010, 7:05 bis Donnerstag, 23.09.2010, 23:09.

2.6. Es gibt keinen schriftlichen Geschäftsführervertrag.

Im Berufungszeitraum hat die Bw. laut den vorgelegten Jahreslohnkonten an ihren Geschäftsführer monatlich gleichbleibend ausbezahlt:

Jahr	Gehalt	Überstunden Grundbezug	Übst.Z 50% § 68 Abs.2	Übst.Z 100% § 68 Abs.1
2006	2.759,44	838,08	174,60	488,88
2007	2.824,29	858,24	178,80	500,64
2008	2.934,44	891,36	185,70	519,96
2009	3.043,01	924,48	192,60	539,28

2010	3.088,66	938,40	154,40	547,40
------	----------	--------	--------	--------

Aus dem Jahreslohnkonto geht weiters hervor, dass jedem Arbeitsmonat eine Normalarbeitszeit von 167 Stunden und 48 Überstunden zugrunde liegt. Von den 48 Überstunden pro Monat wurden 20 Überstunden mit einem 50%igen Zuschlag und 28 Stunden mit einem 100%igen Zuschlag berechnet. Von den 100%igen Überstundenzuschlägen wurden EUR 360,00 monatlich steuerfrei belassen. Das entspricht 6,5 Stunden an qualifizierten Überstunden pro Woche.

Dieser Abrechnung liegt eine Aufzeichnung der gewöhnlichen Arbeitszeiten von Montag bis Samstag auf einem A4-Blatt zugrunde, das dem GPLA-Prüfer anlässlich der Prüfung von der steuerlichen Vertretung ausgehändigt wurde:

MO: 7.00 bis 12.00 + 13:00 bis 18:30 + 20:15 bis 22:30

DI: 7.00 bis 12.00 + 13.00 bis 18:30 + 20:15 bis 23:30

MI: 7:00 bis 12.00 + ----- bis ----- + 20:15 bis 22:30

DO: 7:00 bis 12:00 + 13:00 bis 18:30 + 20:15 bis 22:30

FR: 7:00 bis 12:00 + 13:00 bis 18:30 + 20:15 bis 23:30

SA: 7:00 bis 12:30

Handschriftlich wurde auf diesem A4-Blatt vermerkt: „6,5 Stunden x 4,33 = ca. 28 Stunden Überstunden 100% frei.“ Die 6,5 Stunden Nacharbeit ergeben sich aus dem A4-Blatt am Dienstag und am Freitag mit je 3,25 Stunden.

2.7. Die tatsächliche Anzahl und die zeitliche Lagerung der Überstunden für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit konnte nicht festgestellt werden. Daher konnte auch das betriebliche Erfordernis nicht festgestellt werden. Ebenso konnte der Inhalt des Arbeitsvertrages des Geschäftsführers mit der Bw. betreffend Grundentlohnung und Abgeltung von Mehr- und Überstundenarbeit nicht festgestellt werden.

2.8. Der geschilderte Sachverhalt ist bis auf Punkt 2.7. unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt, dem Parteivorbringen in der Berufungsschrift und der mündlichen Berufungsverhandlung sowie durchgeführten eigenen Ermittlungen. Auf die Gründe, die zu den unter Punkt 2.7. festgestellten Sachverhaltselementen geführt haben, wird unter Punkt 3. eingegangen.

3. Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung:

3.1. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist es durchaus glaubwürdig, dass der Geschäftsführer der Bw. viel arbeiten muss und auch im Berufungszeitraum viel gearbeitet hat. Im gegenständlichen Berufungsfall geht es allerdings nur darum zu beurteilen, ob der Betrag von EUR 360,00 steuerfrei pro Monat zusteht, weil die nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 abgerechneten Zuschläge für 6,5 qualifizierte Überstunden pro Woche tatsächlich geleistet wurden, die Leistung dieser Überstunden gerade zu diesen Zeiten betrieblich erforderlich war und, sollte Nachtarbeit vorliegen, die Voraussetzungen der Nachtarbeit iSd § 68 Abs. 6 EStG 1988 erfüllen. Denn nicht jede außerhalb der Normalarbeitszeit geleistete Arbeitszeit mit Nachtarbeit ist eine wegen des betrieblichen Erfordernisses steuerbegünstigte Nacharbeitszeit (VwGH 22.2.1992, 91/13/0066).

3.2. Der Unabhängige Finanzsenat kommt aus nachfolgenden Gründen zur Ansicht, dass das Ausmaß und die tatsächliche zeitliche Lagerung der qualifizierten Überstunden im Berufungszeitraum 2006-2010 nicht festgestellt werden kann.

3.2.1. Konkrete tageweise Aufzeichnungen über die Arbeitszeiten im Berufungszeitraum existieren nicht.

3.2.2. Ab 22.2.2010 liegt ein Systemausdruck eines Computers vor, der die Ein- und Ausschaltzeiten eines der beiden vom Geschäftsführer benutzten Computers dokumentiert.

a. Rein formal weist der Computerausdruck Systemschwächen auf. Nicht auf jedes Einschalten folgt ein Ausschalten. Diese Systemschwäche zieht nach Ansicht des UFS bereits an sich die Glaubwürdigkeit des vorgelegten Beweismittels in Zweifel.

b. Wesentlich bedeutsamer sind aber die inhaltlichen Gründe, die im Berufungsfall gegen die Auffassung sprechen, dass sich anhand des Computerausdruckes zumindest 6,5 qualifizierte Überstunden pro Woche und vor allem deren Lage glaubhaft darstellen lassen.

Die Dokumentation der Ein- und Ausschaltzeiten eines Computers weist primär nur nach, wann eine Person erstmals am Firmengelände anwesend ist und wann sie letztmalig geht. Daraus kann jedoch keine eindeutige Aussage über die tatsächliche Arbeitszeit des Geschäftsführers und insbesondere die zeitliche Lagerung seiner Arbeitszeit während des Computerbetriebes gemacht werden. Hinzu kommt, dass nach dem festgestellten Sachverhalt jedermann den Computer ausschalten kann. Es ist somit auch nicht eindeutig feststellbar, welche Person den Computer abschaltet. Daher kann daraus nicht eindeutig die Anwesenheit des Geschäftsführers, um dessen qualifizierte Überstundenleistung es geht, und noch weniger seine Anwesenheit zu Arbeitszwecken abgeleitet werden.

Dass der Computerbetrieb nicht mit der tatsächlicher Arbeitszeit gleichzusetzen ist, zeigt sich im Berufungsfall daran, dass

- der Computer teilweise über Tage hinweg ohne Unterbrechung eingeschaltet war und der Geschäftsführer unbestrittenmaßen nicht Tage hindurch ohne Unterbrechung durchgearbeitet hat,
- seine Arbeitszeiten unbestritten durch Pausen unterbrochen waren, weil er, wie aus dem Akteninhalt hervorgeht und der Geschäftsführer in der Berufungsverhandlung selbst aussagte, ein Frühstück einnimmt, Mittagessen geht, ein Abendessen zu sich nimmt und sich im Anschluss daran seinen Kindern widmet
- aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass dann, wenn Wohnung und Arbeitsplatz so nah beieinander liegen und der Geschäftsführer überdies über keinen privaten Computer verfügt, zum einen der Bürocomputer auch für private Tätigkeiten verwendet wird, zum anderen aber der Computer angelassen wird, obwohl gerade private Dinge im Büro oder außerhalb erledigt werden.
- es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu einer zeitlichen Vermengung zwischen Berufs- und Privatsphäre gekommen ist. Dem Geschäftsführer der Bw. mag vielleicht der Eindruck entstanden sein, dass seine Routine jeden Tag gleich ist. Nach der Lebenserfahrung läuft jedoch nicht jeder Tag gleich ab. In der mündlichen Berufungsverhandlung gesteht der Geschäftsführer selbst zu, dass seine Arbeitszeit nicht jeden Tag auf die Minute gleich war. Von der genauen Lagerung der Arbeitszeit, das ist die konkrete Angabe des Beginnes und des Endes der Arbeitszeit und der dazwischen liegenden Pausen, hängt aber ab, ob eine steuerlich begünstigte Nacharbeit vorliegt oder nicht. Diesbezüglich kommt es sehr wohl auf Minuten an.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurden die gewöhnlichen Arbeitszeiten abweichend vom A4-Blatt dargestellt, welches allerdings als Grundlage für die Abrechnung der qualifizierten Überstunden herangezogen wurde und aus denen sich eine Zuordnung der steuerfrei abgerechneten Zuschläge wegen Nacharbeit am Dienstag und Freitag ergeben hätte. Es wurde von einem früheren Arbeitsbeginn und geringeren Pausen als im A4-Blatt gesprochen. Die Antwort auf die Frage, für welchen Zeitraum diese Aussage gilt, wurde nicht klar beantwortet. Erst nach Darstellung der Rechtslage zum betrieblichen Erfordernis durch die Referentin wurde vom Geschäftsführer bzw. deren steuerlichen Vertretung Wert darauf gelegt, dass, als die Kinder noch klein waren, die Pausen am Abend kürzer waren. Konkretere Zeitangaben, insbesondere welche Jahre betroffen waren, wurden nicht gemacht. Diese Aussage passt aber weder mit dem vorgelegten A4-Blatt und der darauf beruhenden

Abrechnung noch mit der in der Berufungsschrift enthaltenen Aussage, die Arbeitszeiten seien den gesamten Berufungszeitraum unverändert geblieben, zusammen. Für den Unabhängigen Finanzsenat entstand in der mündlichen Berufungsverhandlung vielmehr der Eindruck, dass der Geschäftsführer selbst nicht mehr genau wusste, wie seine Arbeitszeiten innerhalb des fünfjährigen Berufungszeitraumes gelegen sind, was aufgrund der Vielzahl an Arbeitstagen in diesem Zeitraum und dem Nichtvorliegen täglicher Arbeitsaufzeichnungen nicht ungewöhnlich erscheint.

Der steuerliche Vertreter hat zum Beweis der Glaubwürdigkeit, dass der Geschäftsführer bis spät in den Abend arbeitet, 19 Ausdrucke von ELBA-Überweisungen vorgelegt, aus denen rechts unten der Zeitpunkt der Überweisung ersichtlich ist. Der sich daraus ergebene Überweisungszeitraum liegt zwischen 21.00 und 24:00. Ein Abgleich mit dem Systemausdruck ergibt, dass die Überweisungen jeweils – mit Ausnahme vom 3.7.2010 - innerhalb der im Systemausdruck als Betriebszeit des Computers ausgewiesenen Zeiten erfolgten und mit Ausnahme vom 3.7.2010 (Samstag) und 15.8.2010 (Feiertag) unter der Woche stattfanden. Die Banküberweisungen könnten geeignet sein – vorbehaltlich der Beantwortung der Frage, wer die Überweisungen durchgeführt hat, weil auf einigen Überweisungsaufträgen nicht der Geschäftsführer der Bw., sondern der Name seines Vaters als Verfüger aufscheint - , nachzuweisen, wann der Geschäftsführer bezogen auf einen bestimmten Zeitpunkt gearbeitet hat. Sie geben aber keine Auskunft darüber, wie lange er vorher oder nachher am Computer gesessen hat, um zu arbeiten. Damit kann aber daraus ebenso wenig die Anzahl und die zeitliche Lagerung der Arbeitszeiten festgestellt werden.

3.2.3.. Aufzeichnungsmängel betreffend die zeitliche Lagerung von Überstunden sind unschädlich, wenn die tatsächliche Leistung der Überstunden durch korrekte Aufzeichnungen für einen angrenzenden Zeitraum in Verbindung mit dem Beweis, dass die Verhältnisse in beiden die gleichen gewesen sind, nachgewiesen wird (VwGH 21.10.1993. 92/15/0001).

Kommt dem Systemausdruck aus den angeführten Gründen keine Nachweiskraft bezüglich der Anzahl der geleisteten Überstunden und insbesondere keine Aussagekraft bezüglich der zeitlichen Lagerung der geleisteten Überstunden für die Zeit ab Vorliegen des Systemausdruckes zu, so ist er auch ungeeignet, für Zeiten vor dessen Existenz das Ausmaß und die zeitliche Lagerung der Überstunden zu rekonstruieren.

Im Berufungsfall gelingt der Bw. weiters nicht der Beweis, dass die Verhältnisse im Berufungszeitraum unverändert waren. Wie bereits ausgeführt, ist das Vorbringen der Bw. bzw. ihres steuerlichen Vertreters dazu widersprüchlich. In der Berufungsschrift wird behauptet, dass das zeitliche Arbeitsverhalten des Geschäftsführers seit Jahren unverändert ist, um eine Glaubhaftmachung der Überstundenleistung für die Jahre 2006 bis 2009, einen

Zeitraum, für den keinerlei Zeitaufzeichnungen vorliegen, zu erreichen. In der mündlichen Berufungsverhandlung wird hingegen ausgesagt, dass der Arbeitsbeginn nach der Abendpause früher gewesen ist, als die Kinder noch kleiner waren, um das Kriterium des „betrieblichen Erfordernisses“ und einer durchgehenden Arbeitszeit von 3 Stunden zwischen 19 und 7 Uhr zu erreichen.

3.2.4. Aus den angeführten Gründen bleibt die Anzahl der durch den Geschäftsführer der Bw. tatsächlich geleisteten qualifizierten Überstunden und insbesondere deren zeitliche Lagerung für den Unabhängigen Finanzsenat im gesamten Berufungszeitraum im Dunkeln. Die steuerfreien Zuschläge wegen Leistung qualifizierter Überstunden steht daher mangels Glaubhaftmachung nicht zu.

3.2.5. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wären im vorliegenden Berufungsfall aufgrund der Vielzahl der im fünfjährigen Berufungszeitraum geleisteten Überstunden nur täglich erstellte Aufzeichnungen geeignet, das tatsächliche Arbeitsgeschehen und damit den tatsächlichen Überstundenanfall nachzuweisen. Aus diesen Aufzeichnungen müsste hervorgehen, an welchen Tagen und zu welchen Tagesstunden der Geschäftsführer die einzelnen Überstunden tatsächlich geleistet hat. Dieses Erfordernis entspricht der nunmehr fast 35-jährigen ständigen Rechtsprechung des VwGH (eingeleitet mit VwGH 14.2.1978, 2488/77), wonach der Nachweis der zeitlichen Lagerung der Überstundenleistung in aller Regel nur durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen zu erbringen ist.

3.3. Im Übrigen würde die Steuerfreiheit der Zuschläge für qualifizierte Überstunden auch aus folgenden weiteren Gründen nicht zustehen:

3.3.1. Zuschläge für qualifizierte Überstunden setzen einen klar bestimmbar Grundlohn, die vertragliche Festlegung der Gesamtstundenleistung sowie eine Vereinbarung über die Anzahl und Qualität (normal oder qualifiziert) der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen und zu leistenden Überstunden voraus. Andernfalls ist eine Prüfung nicht möglich, wann durch die Gewährung eines Zuschlages der Grundlohn eine Kürzung erfährt und damit eine abzulehnende Herausschälung eines Zuschlags aus dem Grundlohn erfolgt (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207).

Da der Vertragsinhalt des Geschäftsführers mit der Bw. hinsichtlich seiner Grundentlohnung und der Abgeltung seiner Überstundenarbeit nicht ermittelt werden konnte, lässt sich diese Prüfung nicht durchführen und es steht daher auch dieser Grund einer begünstigten Besteuerung der Überstundenzuschläge entgegen.

3.3.2. Lässt sich die Anzahl der Überstunden und deren zeitliche Lagerung nicht feststellen, kann auch keine Aussage darüber getroffen werden, ob die Leistung der qualifizierten

Überstunden gerade zu diesen Zeiten betrieblich erforderlich war. Das betriebliche Erfordernis ist aber eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Zuschläge nach § 68 Abs. 1 EStG.

C. Zum Verjährungseinwand:

Zum Einwand, dass die Festsetzung der Lohnsteuer für den Zeitraum Jänner bis September 2006 verjährt ist:

Gem § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Lohnsteuer jedenfalls fünf Jahre. Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Bei Steuerabzugsbeträgen wie der Lohnsteuer entsteht der Abgabenanspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 Z 3 BAO). Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (§ 209 Abs. 1 2. Satz BAO).

Das Gehalt an den Geschäftsführer wird monatlich ausbezahlt. Der Abgabenanspruch auf die Lohnsteuer entsteht daher monatlich. Aufgrund des § 207 Abs. 2 BAO beginnt die Verjährung aber erst jeweils mit dem Ablauf des Jahres des Entstehens des Abgabenanspruches. Für die Lohnsteuern 2006 beginnt die Verjährung daher erst mit Ablauf des 31.12.2006. Die fünfjährige Verjährungsfrist hätte daher erst mit Ablauf des 31.12.2011 geendet und wurde durch die Amtshandlung (Durchführung der Betriebsprüfung) um ein weiteres Jahr verlängert. Mit Beginn der GPLA-Prüfung im Juli 2011 war daher die fünfjährige Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen. Der Verjährungseinwand ist daher nicht gerechtfertigt.

D. Zum Einwand der Hemmung der Berufungsfrist:

Zum Einwand, dass der Bericht vom 24.10.2010, auf den die Begründung der Haftungsbescheide verweist, keine Begründung enthält und daher der Lauf der Berufungsfrist gehemmt ist:

§ 245 BAO unterscheidet in den beiden ersten Absätzen zwei Fälle. Im ersten Fall (§ 245 Abs. 1 BAO) enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird. In diesem Fall beginnt die Berufungsfrist erst mit der Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist. Im zweiten Fall (§ 245 Abs. 2 BAO), der nach Ansicht der Bw. gegeben ist, ist der Bescheid nicht begründet. Hier wird der Lauf der Berufungsfrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit a

BAO) gehemmt. Im allgemein gehaltenen Vorbringen des steuerlichen Vertreters, mangels eines in Leere gehenden Begründungsverweises sei die Berufungsfrist gehemmt, ist kein Antrag auf Mitteilung der dem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu erblicken. Die Berufungsfrist war daher nicht gehemmt. Im Berufungsfall spielt dies aber keine Rolle, da ohnehin innerhalb der ursprünglichen Berufungsfrist die Berufung eingebracht wurde.

Zu Recht verweist die steuerliche Vertretung darauf, dass jeder Bescheid gem § 93 Abs. 3 lit a BAO eine Begründung zu enthalten hat, um ihn nachvollziehbar und kontrollierbar zu machen. Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können jedoch nach ständiger Rechtsprechung (Vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 93 Rz 16) im Rechtsmittelverfahren saniert werden. Dies ist spätestens im Rechtsmittelverfahren durch Aushändigung des Beiblattes mit dem Titel „Zusammenstellung der festgestellten Differenzen“, aus dem sich die Begründung für die Nichtanerkennung der steuerfreien Zuschläge für Nachtarbeit ergibt, in der mündlichen Berufungsverhandlung geschehen. Daher kann es dahin gestellt bleiben, ob die Begründung bereits, wie die Finanzamtsvertreterin anmerkte, anlässlich der Verschickung des Prüfberichtes mitübermittelt wurde.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung daher abzuweisen.

Linz, am 31. Mai 2012