

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Mag. Reinhard Obholzer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Schwaz betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer gem. § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung schrieb das Finanzamt dem Haftungspflichtigen bescheidmäßig einen Betrag von € 2.817,96 zur Haftung und Zahlung vor. Diese Nachforderung resultierte aus der Ansicht des Lohnsteuerprüfers, nach der über die im Betrieb des Haftungspflichtigen tatsächlich geleisteten Überstunden keine genauen

Aufzeichnungen vorliegen würden. Aus diesem Grund wären die steuerfrei belassenen Überstundenzuschläge im Schätzungswege im Ausmaß von 25% der Besteuerung zu unterziehen.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung vertrat der Steuerpflichtige durch seinen steuerlichen Vertreter die Auffassung, dass der Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts und dem Verstoß gegen Verfahrensvorschriften ersatzlos aufzuheben wäre. Entgegen den Ausführungen im bekämpften Bescheid lägen im Unternehmen sehr wohl genaue Aufzeichnungen darüber auf, wann die jeweiligen Mitarbeiter unter Bezugnahme auf den aktenkundigen Dienstplan anwesend gewesen und zu welchen Zeitpunkten Urlaube bzw. freie Tage konsumiert worden wären oder Krankenstände bestanden hätten. Letztendlich gäben diese Aufzeichnungen auch Auskunft darüber, wann Überstundenleistungen erfolgt seien. Diese Unterlagen wären dem Prüfer als Beweismittel angeboten worden, dieser habe jedoch davon keinen Gebrauch gemacht. Aus der Nichtannahme der angebotenen Beweismittel und der Tatsache, dass vor Bescheiderlassung weder dem Steuerpflichtigen noch seinem Vertreter Gelegenheit zur Stellungnahme zu den Feststellungen des Lohnsteuerprüfers bzw. zur Vorlage aufklärender Beweismittel gegeben worden sei, resultiere ein Verstoß gegen das Parteiengehör gemäß § 115 BAO, weshalb der Haftungs- und Abgabenbescheid allein aus diesem Grund aufzuheben sei.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2001 stellte das Finanzamt klar, dass entgegen den Behauptungen in der Berufung die in Rede stehende Lohnsteuerprüfung ausschließlich in den Räumlichkeiten des Haftungspflichtigen stattgefunden habe. Weiters hätte dieser am 8. Oktober 2001 erklärt, dass mit Ausnahme der Wochenpläne keine weiteren Arbeitsaufzeichnungen bzw. Nachweise über geleistete Überstunden vorhanden seien. Seitens des Prüfers wäre aus diesem Anlass darauf hingewiesen worden, dass Wochenpläne allein den Nachweis tatsächlich geleisteter Überstunden nicht erbringen könnten. Somit wäre dem Berufungswerber sehr wohl Gelegenheit gegeben worden zur Thematik "geleistete Überstunden" Stellung zu nehmen, weshalb ein Verstoß gegen § 115 BAO im Gegenstandsfalle nicht zu erblicken sei. Letztlich werde um Vorlage der in der Berufung angesprochenen genauen Unterlagen ersucht.

In Beantwortung dieses Vorhaltes nahm der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers wie folgt Stellung:

Die Lohnsteuerprüfung hätte nach den Ausführungen des Berufungswerbers keineswegs ausschließlich in seinen Räumlichkeiten stattgefunden. Vielmehr habe sich das Prüfungsorgan nur am Tag des Prüfungsbeginnes und am 8. Oktober 2001 für einige Stunden in den

Betriebsräumlichkeiten aufgehalten. Am Tag des Prüfungsbeginnes habe der Prüfer ersucht, die zu prüfenden Lohnverrechnungsunterlagen mitnehmen zu dürfen, da er diese im Amt prüfen wolle. Der Berufungswerber habe dazu seine Zustimmung gegeben.

Zudem werde bestritten, dass der Berufungswerber Gelegenheit gehabt hätte zur Thematik "geleistete Überstunden" Stellung zu nehmen bzw. aufklärende Beweismittel vorzulegen. Diese Gelegenheit werde aber nunmehr durch den gegenständlichen Vorhalt geboten, weshalb die entsprechenden Unterlagen in Kopie überreicht würden. Aus diesen Kalenderaufzeichnungen sei zu ersehen, dass für jeden Mitarbeiter Arbeitsbeginn, Arbeitsende, Urlaub, Krankheit, Anwesenheit, Überstundentag und sonstige Abweichungen vom Dienstplan präzise aufgezeichnet seien, sodass in Verbindung mit den dem Prüfungsorgan auch vorliegenden Dienstplänen die zeitliche Lagerung jeder Überstunde genau nachgewiesen werden kann. Zudem würden die Dienstpläne striktest eingehalten. Insoweit es durch nicht planbare Ereignisse (zB Krankheit, Urlaub, ua) zu Abweichungen gekommen sei, wären diese aus diesen Dienstplänen zu entnehmen. Sollten bezüglich der Einhaltung von Dienstplänen sowie Vollständigkeit der beiliegenden Unterlagen noch Zweifel bestehen, könne darüber hinaus jederzeit an Hand von Bonierungsstreifen der Nachweis geführt werden, dass die Dienstpläne striktest eingehalten würden, da aus diesen Bonierungsstreifen sowohl Kellner als auch zeitliche Lagerung der Tätigkeit hervorgingen.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2002 verfasste das Finanzamt ein neuerliches Schreiben und ersuchte um Bekanntgabe, ob neben den übermittelten "Kalenderaufzeichnungen" und Dienstplänen weitere Arbeitszeitaufzeichnungen vorliegen würden. Zudem wurde auf die in der ersten Vorhaltsbeantwortung angeführten Tagesaufzeichnungen Bezug genommen und um Vorlage dieser Aufzeichnungen für eine bestimmte Dienstnehmerin gebeten.

Die Beantwortung dieses Vorhaltes erfolgte mit Schriftsatz vom 22. März 2002. Darin wurde ausgeführt, dass die in Beantwortung des ersten Vorhaltes übermittelten "Kalenderaufzeichnungen" die nunmehr neuerlich monierten Arbeitszeitaufzeichnungen darstellen würden. Zudem wurde darauf hingewiesen, dass das Gesetz kein Gebot der Überstundenaufzeichnung durch die Dienstnehmer enthalte und somit eine solche auch nicht notwendig sei. Vielmehr werde ausdrücklich festgehalten, dass durch die täglich fortgeföhrten Kalenderaufzeichnungen in Verbindung mit der aus den Dienstplänen hervorgehenden zeitlichen Lagerungen der Tagesarbeitszeiten ausreichende Aufzeichnungen für eine steuerbegünstigte Behandlung der Überstundenzuschläge vorhanden wären.

In der mit 9. April 2002 erlassenen abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte das Finanzamt nicht in Abrede, dass im Unternehmen des Berufungswerbers im Prüfungszeitraum

Überstunden angefallen seien. Die Begünstigung von Überstundenzuschlägen komme jedoch nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und die zeitliche Lagerung aller im Einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über den sonstigen Lohn hinaus bezahlten Vergütungen feststünden. Auch wenn die Form des Nachweises im Gesetz nicht festgelegt sei, werde bei einer Vielzahl von Überstunden in mehreren Jahren der Nachweis in aller Regel nur durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen erbracht werden können, aus denen hervorgehe, an welchem Tag und zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden leiste. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges müsse jederzeit aus den Aufzeichnungen, Lohnkonten, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Komme der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung nicht nach und wäre die Behörde außer Stande die Grundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer an Hand der vorgelegten Aufzeichnungen zu ermitteln, sei die Behörde zur Schätzung berechtigt, was im gegenständlichen Fall zu einer Nachversteuerung von 25% der bisher steuerfrei belassenen Überstundenzuschläge führte. Weder im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung noch im fortgesetzten Berufungsverfahren hätten Unterlagen, Aufzeichnungen oder andere Nachweise erbracht werden können, welche eine gänzliche Steuerfreiheit der ausbezahlten Überstundenzuschläge gerechtfertigt hätten.

Daraufhin beantragte der Einschreiter rechtzeitig die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis S 4.940.- monatlich steuerfrei.

Nach dieser Gesetzesbestimmung können bestimmte Zulagen und Zuschläge bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen bis zu einem monatlichen Freibetrag steuerfrei behandelt werden. Dies stellt zweifelsfrei eine steuerliche Begünstigung dar, für die derjenige, der diese Begünstigung in Anspruch nimmt, den Nachweis zu führen hat, dass die Inanspruchnahme zu Recht erfolgte. Das hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht; beispielsweise sei dazu angeführt VwGH 22.1.1992, 91/13/0066, nach dem in einem ausschließlich auf Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren (im angeführten Fall § 68 EStG 1988 betreffend) der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung 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. Dies gilt einerseits für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger selbst das Verfahren führt und eigene Dispositionen trifft, aber natürlich auch für den Fall, dass ohne Zutun des eigentlichen Steuerschuldners im Bereich des Steuerabzugs vom Arbeitslohn abgabenrechtliche Dispositionen betroffen werden. In diesem Fall trifft die erhöhte Nachweis- und Mitwirkungspflicht den Arbeitgeber als Haftenden.

Unter diesem Gesichtspunkt ist der vorliegende Fall zu beurteilen. Der Berufungswerber betrieb in den berufungsgegenständlichen Jahren ein gastgewerbliches Unternehmen und beschäftigte zahlreiche Arbeitnehmer. Bei den an diese Arbeitnehmer ausbezahlten Arbeitslöhnen behandelte der Berufungswerber beim Steuerabzug vom Arbeitslohn bestimmte Bestandteile als steuerfreie Zuschläge für Überstunden. Die Möglichkeit der steuerfreien Behandlung bestimmter Zulagen und Zuschläge eröffnet § 68 EStG 1988 bis zu einem monatlichen Höchstbetrag. Hinsichtlich Überstunden bestimmt § 68 Abs. 4 EStG 1988, dass jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde als Überstunde gilt. Das Ausmaß der Normalarbeitszeit wird bestimmt durch

- gesetzliche Vorschriften,
- Dienstordnungen der Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften öffentlichen Rechts,
- eine vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,
- Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besondererkollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden oder
- die innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Arbeitszeit. 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 oben angeführten ersten sechs Vorschriften festgelegten Zuschläge oder die im Sinne der letztgenannten Variante innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein gewährten Zuschläge.

Aus diesen Bestimmungen ist zweifelsfrei ableitbar, dass eine begünstigte (steuerfreie) Behandlung von Zuschlägen für Überstundenleistungen im Regelfall (mit Ausnahme der hier nicht entscheidenden Regelung des § 68 Abs. 7 EStG 1988) nur unter der Voraussetzung möglich ist, dass tatsächlich Überstundenleistungen erfolgt sind, diese grundlohnmäßig abgegolten wurden und zusätzlich Zuschläge für diese Arbeitsleistungen bezahlt wurden. Dabei ist die Tatsache der Leistung von Überstunden und deren zeitliche Lagerung gleich wie das Faktum der zusätzlichen Entlohnung nachzuweisen. Dies ergibt sich aus der Literatur (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988, Band III C Kommentar, § 68 EStG 1988, Rz 4.3.3 und 5.5, Orac-Verlag, Wien) und der dort angeführten Rechtsprechung.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die vom Berufungswerber im Zuge des Verwaltungsverfahrens vorgelegten Aufzeichnungen ausreichen die gesetzlichen und durch die Judikatur herausgearbeiteten Vorgaben hinsichtlich der Nachweisführung bei steuerfreier Auszahlung von Überstundenzuschlägen nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu erfüllen.

Tatsache ist, das seitens des Berufungswerbers nicht behauptet wird, das er mit seinen Arbeitnehmern Pauschalabgeltungen für Überstundenleistungen vereinbart hat. Vielmehr gibt er an die tatsächlich geleisteten Überstunden grundlohnmäßig und mit einem (nach § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelten) Zuschlag angegolten zu haben. Diesbezüglich sei eingangs auf die Judikatur verwiesen:

Die Steuerbegünstigung von Überstundenzuschlägen kommt nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung tatsächlich geleisteter Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen (vgl. bspw. VwGH 6.6.1978, 638/78, VwGH 27.1.1982, 13/1786/80, VwGH 2.7.1985, 85/14/0031 und VwGH 16.9.1986, 86/14/0089).

Arbeitszeiten im Betrieb sind kein Nachweis über geleistete Überstunden, auch wenn noch weitere Aufzeichnungen über Urlaube, Ausfall und dgl. vorliegen und an Hand von Arbeitsverträgen und allgemeinen Geschäftszeiten in Verbindung mit Dienstplänen und Lohnkonten dargestellt wird, dass Überstunden vergütet werden, so lange kein Beweis für die tatsächliche Leistung von Überstunden erbracht wird (VwGH 29.6.1982, 14/1727/78).

Es genügt nicht die Rekonstruierbarkeit geleisteter Überstunden, erforderlich ist ein exakter Nachweis über die genaue Zahl und zeitliche Lagerung der einzelnen von den einzelnen Arbeitnehmern konkret geleisteten Überstunden (VwGH 26.1.1982, 81/14/0196).

Den Nachweis werden in aller Regel nur zeitnah erstellte Aufzeichnungen zu erbringen vermögen, aus denen hervorgeht, an welchem Tag zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer Überstunden leistete. Nachträgliche Zeugenaussagen und Bestätigungen der Arbeitnehmer können diese Aufzeichnungen im Allgemeinen nicht ersetzen; gleiches gilt für eine nachträgliche Rekonstruktion der zeitlichen Lagerung der Überstunden. Scheinen in Überstundenabrechnungen nur die Tage und die Zahl der an den einzelnen Tagen geleisteten Überstunden auf und wird die zeitliche Lagerung der Überstunden an den einzelnen Tagen erst im Berufungsverfahren rekonstruiert, kann das nicht als Nachweis der zeitlichen Lagerung von Überstunden angesehen werden (VwGH 2.7.1985, 85/14/0031).

Unbestritten steht im vorliegenden Fall fest, dass der Berufungswerber im Verwaltungsverfahren keine gesonderten Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Überstunden vorlegen konnte. Vielmehr beschränkte sich seine Einlassung darauf, dass es in seinem Betrieb Dienstpläne gäbe, die "strikt eingehalten" (Vorhaltsbeantwortung vom 17. Jänner 2002) würden. Zusätzlich ergäbe sich aus von ihm geführten Kalenderaufzeichnungen, ob ein Arbeitnehmer an einem bestimmten Tag seinen Dienst versehen hätte oder nicht. Aus dem Zusammenspiel dieser Beweismittel lasse sich die Richtigkeit der Versteuerung der Überstundenzuschläge einwandfrei feststellen. Gerade dies ist jedoch nicht der Fall. Wie bereits oben angeführt, ersetzen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes allgemeine Arbeitszeiten im Betrieb auch dann entsprechende Überstundenaufzeichnungen nicht, wenn noch weitere Aufzeichnungen über Urlaube, Ausfall und dgl. vorliegen und an Hand von Arbeitsverträgen und allgemeinen Geschäftszeiten in Verbindung mit Dienstplänen die Leistung von Überstunden glaubhaft gemacht werden kann.

Abgesehen davon kann auch an Hand dieser Unterlagen nicht zweifelsfrei von einer tatsächlichen Überstundenleistung an Sonn- und Feiertagen bzw. während der Nacht ausgegangen werden. Wie bereits eingangs zitiert können nämlich Überstundenzuschläge nur dann nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 besteuert werden, wenn sie zu diesen Zeiten geleistet werden. Aus den vorgelegten Dienstplänen ist jedoch die zeitliche Lagerung der Überstunden in den Jahren 1997, 1998 und 1999 überhaupt nicht ersichtlich, da darin lediglich für bestimmte Arbeitnehmer Gesamtarbeitsstunden ausgewiesen sind, die über das Ausmaß von 40 Arbeitstunden pro Woche hinausgehen. An welchem Tag oder an welchen Tagen Überstundenleistungen erbracht wurden, ist nicht nachvollziehbar. Dies wäre aber von

entscheidender Bedeutung, da nur zu bestimmten Zeiten geleistete Überstunden einer begünstigten Besteuerung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 zugänglich sind. Im Dienstplan 99/2000 "Service/Zi." und "Küche" sind zur Normalarbeitszeit von 40 Stunden Überstundenleistungen im Ausmaß von 8 bzw. 8,25 Stunden vermerkt, wiederum ohne Angabe, wann diese Überstunden geleistet werden sollen. Der Berufungswerber hatte während des Verwaltungsverfahrens ausreichend Gelegenheit entsprechende Beweismittel vorzulegen, diese jedoch mit Ausnahme der Vorlage der Dienstpläne bzw. Kalenderaufzeichnungen nicht wahrgenommen. Zusätzliche Aufzeichnungen wurden aktenkundig nicht geführt. Es steht somit fest, dass allein auf Grund der Tatsache, dass aus den vorgelegten Aufzeichnungen die zeitliche Lagerung allfällig geleisteter Überstunden - im Gegensatz zu den Ausführungen des Berufungswerbers - nicht ersichtlich ist und Hinweise auf allfällige Überstundenleistungen erst bei der Berechnung des Urlaubsabfindungsanspruches in den Kalenderaufzeichnungen angeführt sind, eine Besteuerung nach § 68 EStG mangels entsprechendem Nachweis der Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungsvorschrift nicht möglich ist. Es ist nämlich unmöglich zu unterscheiden, ob es sich bei den - behaupteten - Überstundenleistungen um solche handelt, die an Wochentagen außerhalb der Nachtzeit oder zu "begünstigten" Zeiten an Sonn- und Feiertagen bzw. während der Nacht geleistet wurden und welche der behaupteten Überstunden nach § 68 Abs. 1 und welche nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 besteuert wurden. Eine nachträgliche Überprüfung durch das Finanzamt wird dadurch und durch die kaum leserlichen Aufschreibungen auf den einzelnen Kalenderblättern jedenfalls nahezu unmöglich gemacht.

Zudem geht aus diesen Kalenderblattaufschreibungen bei weitem nicht für alle Arbeitnehmer, die Überstundenentlohnungen erhalten haben, hervor, dass und zu welchen Zeiten Überstunden geleistet worden sein sollen. So lässt sich aus den Vermerken jedoch ableiten, dass Überstunden keinesfalls ausschließlich zu nach § 68 Abs. 1 EStG begünstigten Zeiten erbracht wurden. Trotzdem wurden zB im Zeitraum Jänner bis März 2000 Überstundenzuschläge im Ausmaß von wesentlich mehr als S 590,00 monatlich steuerfrei belassen. Eine Aufteilung in "§68 Abs. 1 -" und "68 Abs. 2 - Überstunden" ist aus den vorgelegten Aufzeichnungen nicht ersichtlich.

Auch ist einer vom Finanzamt angefertigten Zusammenstellung zu entnehmen, dass im Zeitraum Jänner bis März 2000 an neun Personen Zuschläge nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei ausbezahlt wurden, während auf den Dienstplänen dieser Zeit lediglich acht Personen mit Überstundenleistungen angemerkt sind. Es wurden somit für neun Personen

Überstunden abgerechnet, obwohl laut Anmerkungen zum Dienstplan nur acht Personen Überstunden leisteten.

Weiters scheinen in den Kalenderaufzeichnungen bei vielen Arbeitnehmern auch Tage mit dem Vermerk "ZA" auf. Da sich dies wohl nur auf arbeitsfreie Tage in Verwendung von angesparten Zeitguthaben (Zeitausgleich) beziehen kann, stellt sich die weitere Frage, wann diese Zeitguthaben angespart wurden, wenn doch aus dem - nach Angaben des Berufungswerbers - striktest eingehaltenen Dienstplan hervorgeht, dass regelmäßig entlohnungsmäßig abgegoltene Überstunden geleistet wurden. Selbst wenn sich diese Unklarheiten im Nachhinein durch entsprechende Beweisaufnahmen vielleicht aufklären lassen würden, was aber nicht wahrscheinlich und nach der Rechtsprechung auch nicht ausreichend ist, da aktenkundig keine weiteren Aufzeichnungen geführt wurden, spricht auch diese Tatsache gegen eine exakte und zeitnahe Erfassung und Abrechnung jeder einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunde.

Zusammenfassend lässt sich somit feststellen, dass der Berufungswerber während des Verwaltungsverfahrens in keiner Weise ausreichende Unterlagen vorlegen konnte, welche Aufschluss über zumindest die zeitliche Lagerung geben und auch in keiner Weise nachgewiesen wurde, dass entsprechende Überstunden auch tatsächlich im angegebenen Ausmaß geleistet wurden. Wenn aber nicht feststeht, ob überhaupt und wenn ja an welchen Tagen und zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer Überstunden geleistet hat, kann von einem entsprechenden Nachweis keine Rede sein, weshalb die Nachversteuerung dem Grunde nach zu Recht erfolgte. Das Finanzamt hat der - seiner Auffassung nach bestehenden - Tatsache, dass im Betrieb des Berufungswerbers tatsächlich Überstundenleistungen erbracht worden seien dadurch Rechnung getragen, dass es aus der Summe der nach § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelten Überstundenzuschläge lediglich 25% im Schätzungswege steuerpflichtig behandelt hat. Dies obwohl nach der Rechtsprechung bei mangelhaften oder fehlenden Aufzeichnungen auch die Nachversteuerung sämtlicher ausbezahlter und steuerfrei belassener Überstundenzuschläge möglich wäre. Gegen diesen Prozentsatz, die Bemessungsgrundlage und den angewendeten Durchschnittssteuersatz wurden im Zuge des Berufungsverfahrens keine Einwendungen erhoben, weshalb diesbezüglich keine weiteren Begründungen erfolgen müssen.

Abschließend sei noch festgehalten, dass es keine zwingenden gesetzlichen Bestimmungen verletzt, wenn die Abgabenbehörde eine Lohnsteuerprüfung nicht oder nicht ausschließlich in den Räumlichkeiten des zu Prüfenden durchführt, weshalb die diesbezüglichen Einwendungen in den Schriftsätzen des Berufungswerbers ins Leere gehen. Tatsache ist jedoch, dass einem

Steuerpflichtigen nach § 115 Abs. 2 BAO Gelegenheit zur Geltendmachung seiner Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist. Der Grundsatz des Parteiengehörs gehört zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates (VwGH 27.2.1995, 94/16/0159). Eine allfällige - zumindest behauptete - Verletzung des Parteiengehörs durch den Lohnsteuerprüfer stellt jedoch keinen absoluten Verfahrensmangel dar und wurde seitens des Finanzamtes durch ein ausgedehntes Vorhalteverfahren, in dem dem Berufungswerber ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme und Vorlage allfälliger Beweismittel geboten wurde, saniert.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 5. Mai 2003