



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder ADir. Siegfried Köhdorfer, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek über die Berufung der S-GmbH in X., vertreten durch Schwarz Kallinger Zwettler, Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH, 4400 Steyr, Bahnhofstraße 13, vom 19. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 2. März 2006 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 nach der am 22. November 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeföhrten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988	2001	5.950,28
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2001	1.299,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2001	124,17
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988	2002	5.516,87
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds	2002	1.106,46

für Familienbeihilfen		
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2002	95,97
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988	2003	5.688,35
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2003	402,83
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	34,02
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988	2004	4.449,33
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2004	656,55
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	55,44

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer u.a. Folgendes fest:

TZ.1: b) Herrn K. H. sei ein firmeneigener PKW auch für die private Nutzung unentgeltlich zur Verfügung gestanden. Ein entsprechender Sachbezugswert sei im Prüfungszeitraum jedoch nicht berücksichtigt worden. Über die (Privat-) Nutzung des Fahrzeugs seien keine Aufzeichnungen geführt worden. Aufgrund der fehlenden Nachweise über die private Nutzung des Fahrzeugs sei der Sachbezugswert in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung festgesetzt worden. Der Prüfer errechnete diesbezüglich eine Nachforderung in folgender Höhe:

	2001	2002	2003	2004	Summe (€)
BMGL (€)	6.120,00	6.120,00	6.120,00	6.120,00	
Lohnsteuer (50 %)	3.060,00	3.060,00	3.060,00	2.295,00	11.475,00
Dienstgeberbeitrag	275,40	275,40	275,40	275,40	1.101,60

Zuschlag zum DB	26,32	23,87	23,26	23,26	96,70
-----------------	-------	-------	-------	-------	-------

TZ.4: Laut einer Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag erhalte Herr K. H. eine pauschale Überstundenvergütung für fünf Überstunden zu 50 % und 20 Überstunden an Sonn- und Feiertagen. Aus den vorgelegten Überstundenaufzeichnungen sei ersichtlich, dass Herr H. pro Lohnzahlungszeitraum ausschließlich entweder unter der Woche oder gelegentlich an einem Samstag maximal fünf Überstunden zu 50 % leiste. Gem. § 68 Abs. 1 EStG 1988 seien nur solche Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die gezwungen seien, an Sonn- bzw. an Feiertagen Leistungen zu erbringen. Hierbei müsse auch der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen die Tätigkeit zu erbringen, nachgewiesen werden. Ansonsten hätten es Arbeitgeber und Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch Verlagerung der Tätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen. Das Prüfungsorgan vertrat die Auffassung, dass die Sonn- und Feiertagsüberstunden mangels betrieblicher Notwendigkeit auch an Wochentagen oder Samstagen hätten geleistet werden können, und errechnete folgende Nachforderungsbeträge:

	2001	2002	2003	2004	Summe (€)
BMGL (€)	4.685,13	4.316,00	4.747,60	3.021,00	
Lohnsteuer (50 %)	2.342,57	2.158,00	2.373,80	1.510,50	8.384,87

TZ.6: Personenversicherungen

a) Herr K. H.

Herr H. habe die laufenden Prämien für eine Lebensversicherung durch die Firma ersetzt erhalten. Aus der Polizze sei ersichtlich, dass sowohl der Versicherungsnehmer, die versicherte Person als auch die begünstigte Person Herr H. sei. Die Übernahme der Prämien durch den Dienstgeber stelle einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Der Prüfer errechnete folgende nachzufordernde Abgabenbeträge:

	2001	2002	2003	2004	Summe (€)
Erstprämie (€)	362,78				
Ifd 47 Monate Basis 02/02	1.080,75	1.179,00	1.179,00	1.179,00	
BMGL (€)	1.443,53	1.179,00	1.179,00	1.179,00	

Lohnsteuer bis 9/2004 (50 %)	721,76	589,50	589,50	442,13	2.342,89
DB	64,96	53,06	53,06	53,06	224,12
DZ	6,21	4,60	4,48	4,48	19,77

b) Frau R. H.

Frau H. habe die laufenden Prämien für eine Lebensversicherung durch die Firma ersetzt erhalten. Aus der Polizze sei ersichtlich, dass sowohl der Versicherungsnehmer, die versicherte Person als auch die begünstigte Person Frau H. sei. Die von der Gesellschaft vergüteten Versicherungsprämien seien der Bemessungsgrundlage für DB und DZ hinzuzurechnen. Der Prüfer errechnete folgende Nachforderungsbeträge:

	2001	2002	2003	2004	Summe (€)
Ifd Prämie für 48 Monate Basis 01/02; BMGL (€)	958,44	958,44	958,44	958,44	
DB	43,13	43,13	43,13	43,13	172,52
DZ	4,12	3,74	3,64	3,64	15,14

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, nahm die S-GmbH (Berufungswerberin) mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 2. März 2006 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch und setzte den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

Dagegen richtet sich die innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist eingebrachte Berufung vom 19. April 2006. Darin wird im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Zu Tz 1b) Sachbezug PKW

Herr H. sei im betreffenden Zeitraum Dienstnehmer der GmbH gewesen. Beide Ehegatten seien im Vertrieb des Unternehmens tätig, wobei sie unterschiedliche Gebiete und Kunden zu betreuen hätten (Frau H.: Wien, Kärnten, Vorarlberg; Herr H.: Tirol, Salzburg, Oberösterreich). Herr H. sei für den gesamten Einkauf und die Forschung verantwortlich und entwickle neue Firmenprodukte.

Es ist richtig, dass er kein vollständig laufendes Fahrtenbuch vorgelegt habe. Im Zuge der

Abgabenprüfung sei aber versucht worden eine geringere Nutzung des KFZ glaubhaft zu machen.

Für einen abgegrenzten Zeitraum (von 3.2.2003 - 16.7.2003) sei nunmehr rekonstruiert worden, wo Herr H. tätig gewesen sei. Nachweise für einzelne Fahrten seien vorhanden. Dieser Zeitraum sei deshalb gewählt worden, weil am 6.2.2003 und am 16.7.2003 Nachweise der jeweiligen km-Stände durch Werkstattbesuche vorlägen.

Aus der nunmehr nachgereichten Aufstellung gehe hervor, dass die privaten Fahrten monatlich 500 km nicht übersteigen würden. Die Nutzung des KFZ sei über den gesamten Prüfungszeitraum in etwa gleich. Daher werde beantragt, den Sachbezugswert mit 50 % anzusetzen.

Zu Tz 4) Überstunden Herr H.

Das Unternehmen habe im Außendienst in Summe drei Personen beschäftigt. Diese teilten sich die einzelnen Gebiete in der Bearbeitung (Die Zuteilung auf die Ehegatten siehe oben). Weiters habe das Unternehmen ca. zwei bis drei Arbeiter in der Produktion und im Lager (vorwiegend Handelsware). Im Büro seien zum damaligen Zeitpunkt drei bis vier Personen in der Auftragsbearbeitung, Abwicklung, Buchhaltung und Verwaltung beschäftigt gewesen.

Beide Ehegatten H. seien voll im Vertrieb tätig. Dies erfordere eine umfangreiche Reisetätigkeit.

In der Vergangenheit sei mehrmals versucht worden, mehr Vertriebstätigkeit und auch Verwaltungstätigkeit an Mitarbeiter auszulagern. Die Dienstverhältnisse mit diesen Mitarbeitern hätten zumeist sehr kurz gedauert. Die persönliche Bindung der Kunden an die Personen H. habe eine Weitergabe der Agenden an Mitarbeiter nicht zugelassen. In der Verwaltung seien zwei Personen eingesetzt gewesen, von denen sich das Unternehmen unter Problemen getrennt habe.

Die verwaltenden und geschäftsführenden Agenden hätten nur an den verbleibenden Zeiten (morgens, abends, am Wochenende und an Tagen, an denen keine Reisetätigkeit sei) durchgeführt werden können.

Laut Dienstvertrag und Zusatz zum Dienstvertrag würden zusätzliche Überstunden pauschal abgegolten. Die Anzahl der tatsächlich geleisteten Überstunden liege erheblich über jener der bezahlten Überstunden. Das ergebe sich aus der gesamten Personalausstattung im Unternehmen (siehe oben).

Bis dato seien nur die Überstunden vorgelegt worden, für die die pauschale Überstundenentlohnung gelte (Samstag und Sonntag). In der Anlage befindet sich eine weitere Aufstellung des Unternehmens für den Zeitraum 2003, aus der die während der Woche geleisteten Überstunden hervorgehe. Diese Aufstellung sei bisher nicht vorgelegt worden, weil diese Stunden als in der Gesamtausstattung von Herrn H. gedeckt angesehen

worden seien. Das Gesamtentgelt von Herrn H. umfasse eben auch die laufend während der Woche geleisteten Mehrstunden. Die nachgereichte Aufstellung umfasse nur jene Reisen, die eben auch in der Diätenaufstellung (im Zuge der Abgabenprüfung vorgelegt) enthalten seien. Zusätzliche Mehrstunden seien nicht berücksichtigt worden. Hätte man nur diese Zeiten addiert, so hätte sich der Mehrstundenaufwand ergeben.

Herr H. habe entgegen der Judikatur des VwGH vom 31.3.2004, 2000/13/0073, seine Arbeitszeit nicht willkürlich auf das Wochenende verlegt, sondern diese Zeiten zusätzlich zur vollen Wochenbelastung geleistet.

Wie aufgrund der beiliegenden Feststellung der S-GmbH zu den Überstunden ersichtlich sei, sei der zwingende betriebliche Grund der Samstag- und Sonntagsüberstunden vorhanden. Hinsichtlich der Personalknappheit werde auch auf die schlechten Ergebnisse und die wirtschaftlich angespannte Situation im Unternehmen verwiesen.

Es werde daher beantragt, die Überstunden in der ursprünglich abgerechneten Form anzuerkennen.

Zu Tz 6) Personenversicherung

Das Unternehmen sei im Jahr 2000 und in den Folgejahren wirtschaftlich in einer angespannten Situation gewesen. Im Jahr 2000 seien von der finanzierenden Bank zusätzliche Sicherheiten verlangt worden.

Die Bank habe neben anderen Sicherheiten eine Ablebensversicherung verlangt, damit sich im Fall des Ablebens der Ehegatten H. das Ausfallsrisiko verringere. Es sei eine Er- und Ablebensversicherung abgeschlossen worden und mit Sperrschein vom 9. November 2000 bzw. 27. Dezember 2000 dem Kredit Nr. 123 zugeordnet worden. Dabei sei fälschlicherweise von der Versicherung als Versicherungsnehmer nicht die S-GmbH sondern die einzelnen versicherten Personen (Abschluss 4. Jänner 2001 K. H. und 8. November 2000 R. H.) angesetzt worden. Diese Tatsache sei umgehend durch Widmungserklärung der natürlichen Personen, die Versicherung nur treuhändig für die S-GmbH zu halten, korrigiert worden (K. H. 5. Jänner 2001 und R. H. 9. November 2000). Damit sei die Versicherung dem Treugeber, der S-GmbH, zuzurechnen. Die Treuhandschaft sei auch im Zuge des Abgabenverfahrens vorgelegt worden. Die bilanzielle Behandlung dieser Versicherung beweise zusätzlich die Treuhandschaft.

Die Variante, eine Er- und Ablebensversicherung abzuschließen sei notwendig gewesen, weil das Kreditinstitut einen Tilgungsträger zusätzlich verlangt habe. Gem. RZ 1268 der EStRL seien daher die Prämien als Betriebsausgaben abzusetzen und die Versicherungen nicht dem Treuhänder zuzurechnen.

Es werde daher beantragt die Zurechnung der Prämien nicht bei den Ehegatten H. vorzunehmen und Tz 6 der Berichtsbeilage zu streichen.

Der Berufung waren mit Excel erstellte Überstunden- und Fahrtenbuchaufzeichnungen für das Kalenderjahr 2003 sowie zwei Versicherungspolizzen mit Widmung in Kopie angeschlossen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2007 teilweise statt, änderte die Abgabennachforderung zugunsten der Berufungswerberin, weil im Zuge der Lohnsteuerprüfung die Bemessungsgrundlagen für die nachzuversteuernden Überstundenzuschläge unrichtig ermittelt wurden, wies im Übrigen aber das Berufungsbegehren als unbegründet ab.

Mit dem fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrag vom 13. April 2007 gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

In der am 22. November 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde zur Sachbezugsbewertung ergänzend ausgeführt, dass anhand der bei der Lohnsteuerprüfung unbeanstandet gebliebenen Diätenaufzeichnungen versucht worden sei, die betriebliche bzw. private Nutzung des Kfz zu rekonstruieren und glaubhaft zu machen. Selbst wenn es dabei zu Kilometerdifferenzen gekommen sei, lasse sich aus dieser Rekonstruktion glaubhaft ableiten, dass die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung im Jahr nicht mehr als 500 km betragen habe. Dies sei zwar für einen eingeschränkten Zeitraum erfolgt, aufgrund der unverändert gebliebenen Unternehmenssituation aber für den gesamten Prüfungszeitraum hochzurechnen.

Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Überstundenzuschläge brachte die Berufungswerberin in der Berufungsverhandlung vor, dass Herr H. auch an den Wochenenden intensiv gearbeitet habe, räumte jedoch ein, dass die Aufzeichnungen nicht lückenlos und richtig geführt worden seien.

Im Zusammenhang mit den strittigen Versicherungsprämien habe man zunächst die Ansicht vertreten, dass mit den vorgelegten Widmungserklärungen, die Versicherungen zweifelsfrei dem Unternehmen zuzuordnen seien. In der Folge sei aber auch veranlasst worden, dass die Versicherungssumme nur dem Unternehmen ausbezahlt werden könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der die Ehegatten Frau R. H. und Herr K. H. im Prüfungszeitraum laut Firmenbuch wie folgt beteiligt waren: Frau R. H. war bis 20. Oktober 2004 Alleingesellschafterin, in der Folge zu 25 % und Herr K. H. zu 75 % beteiligt. Bis 13. Oktober 2004 war Frau R. H. handelsrechtliche Geschäftsführerin, anschließend übte ihr Ehegatte diese Funktion aus.

1) Sachbezug PKW

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl 1992/642 und idF BGBl II, 1998/423 bzw. die Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab dem Jahr 2002, BGBl II 2001/416 (jeweils in der für die Streitzeiträume anzuwendenden Fassung, mit lediglich unterschiedlichen Wertangaben in Schilling - bzw. Eurobeträgen), regelt in § 4 die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge folgendermaßen:

Absatz 1:

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal € 510,00 (bzw. S 7.000,00) monatlich, anzusetzen.

Absatz 2:

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der Anschaffungskosten, maximal € 255,00 (bzw. S 3.500,00) monatlich anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

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

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der hier maßgeblichen Fassung alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1988 (WKG).

Im gegenständlichen Fall steht die Tatsache der privaten Nutzung eines Pkw der Berufungswerberin durch Herrn K. H. außer Streit. Ein Fahrtenbuch konnte anlässlich der Prüfung nicht vorgelegt werden. Die Berufungswerberin vertritt allerdings die Auffassung, dass an Stelle des Sachbezuges nach § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung jener nach § 4 Abs. 2 zum Ansatz zu bringen sei. In diesem Zusammenhang brachte sie vor, dass im Nachhinein rekonstruiert worden sei, wo Herr H. tätig gewesen sei. Es wurde eine mit Excel erstellte Aufstellung über den Zeitraum 3. Februar 2003 bis 16. Juli 2003 vorgelegt, in der folgende Angaben enthalten sind: Tag, Monat, Fahrtstrecke, km-Stand Abfahrt, km-Stand Ankunft, gefahrene betriebl. Kilometer, Fahrtzweck.

Nach den Berufungsausführungen seien Nachweise für einzelne Fahrten vorhanden. Der Zeitraum sei deshalb gewählt worden, weil am 6. Februar 2003 und am 16. Juli 2003 Nachweise der jeweiligen km-Stände durch Werkstattbesuche vorlägen. Aus der nunmehr nachgereichten Aufstellung gehe hervor, dass die privaten Fahrten monatlich 500 km nicht übersteigen würden. Die Nutzung des KFZ sei über den gesamten Prüfungszeitraum in etwa gleich.

Das Finanzamt ist der Auffassung, dass der nach der zitierten Verordnung geforderte Nachweis hiefür nicht erbracht wurde.

Übliches Beweismittel zur Nachweisführung im Sinn des zitierten Absatzes 2 ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Ein solches liegt vor, wenn jede einzelne Fahrt unter Anführung der Kilometerstände, der Anfangs- und Endpunkte sowie der Zwischenziele so detailliert beschrieben ist, dass die Anzahl der gefahrenen Kilometer zweifelsfrei nachvollzogen werden kann. Zur Anforderung an die Führung von Fahrtenbüchern hat der Bundesfinanzhof in den Urteilen vom 16.11.2005, VI R 64/04, und vom 9.11.2005, VI R 27/05, folgendermaßen Stellung genommen: Aus Wortlaut und Sinn und Zweck - da der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches gesetzlich nicht näher bestimmt ist - folgt, dass die dem Nachweis der Privatfahrten an der Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Diese Ausführungen decken sich mit der österreichischen Rechtsansicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 18.12.2001, 2001/15/0191, ausgesprochen, dass außer einem Fahrtenbuch auch andere Beweismittel zur Führung diese Nachweises in Betracht kommen. Das Gesetz kenne grundsätzlich keine Einschränkung der Beweismittel und es entspreche nicht der Rechtslage, die Führung des Nachweises, ein Pkw

werde monatlich bloß bis zum Ausmaß von 500 km für Privatfahrten genutzt, nur mit einem Fahrtenbuch zuzulassen.

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, der Start- bzw. Zielort, die Zwischenziele, die konkreten Fahrtrouten und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festgehalten sind (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; UFS 12.4.2010, RV/0095-S/08). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich oder privat gefahrenen Kilometer.

„Fahrtenbücher“ ohne konkreten Kilometerstand, ohne Bezeichnung der konkreten Fahrtstrecke (nur großräumige Ortsangaben) und ohne dem Zweck der einzelnen Fahrten sind letztlich nicht für den Arbeitgeber, aber schon gar nicht für die Abgabenbehörde nachprüfbar, weil ihnen die wichtigsten Angaben für eine Kontrolle etwa durch Vergleiche mit „Pickerlberichten“, Reparatur- und Servicerechnungen oder weiteren Unterlagen aus dem Betrieb des Arbeitgebers sowie durch Routenplaner fehlen (vgl. UFS 11.2.2005, RV/0606-I/03).

Nun steht im gegenständlichen Fall fest, dass kein Fahrtenbuch geführt wurde. Im Sinn der obigen Ausführungen kann jedoch wegen dieser fehlenden Fahrtenbuchführung allein die Zuerkennung des verminderten Sachbezugswertes nicht verweigert werden, wenn sonstige Beweismittel vorliegen, die als Nachweis dafür ausreichen, dass die privat gefahrenen Kilometer in den jeweiligen Streitjahren nicht mehr als 6.000 waren. Aufgrund der vorliegenden Beweislage ergibt sich folgendes Bild:

Die Berufungswerberin legte für den gesamten Prüfungszeitraum von vier Jahren eine nachträglich erstellte Aufstellung über die Zeit vom 3. Februar 2003 bis 16. Juli 2003 vor. Diese enthält folgende Angaben: Tag, Monat, Fahrtstrecke, km-Stand Abfahrt, km-Stand Ankunft, gefahrene betriebl. Kilometer, Fahrtzweck. Als Fahrtzweck ist bei den betrieblichen Fahrten in der Regel „Kundenbesuch“, „Kundenbesprechung“, „Lieferantenbesprechung“, oder „Projektbesprechung“ eingetragen. In der Spalte „Fahrtstrecke“ sind Stadt- bzw. Ortsangaben eingetragen, beispielsweise „A.-B.-A.“.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurden die Aufzeichnungen stichprobenweise überprüft und der Versuch unternommen, die Kilometerleistung einzelner Tage mit dem Routenplaner nachzuvollziehen, was in manchen Fällen nicht unerhebliche Differenzen ergab. So sind in der vorgelegten Aufstellung für die Fahrtstrecke „A.-B.-A.“ 618 betriebl. gefahrene Kilometer eingetragen, laut Routenplaner beträgt die Strecke allerdings 580,6 Kilometer. Für Kundenbesuche in C. (Fahrtstrecke „A.-C.-A.“) sind in der Aufstellung 404 Kilometer

eingetragen, im Routenplaner beträgt diese Entfernung hingegen 386,08 Kilometer. 182 Kilometern in der Aufstellung für die Fahrt „A.-D.-A.“ stehen 172,42 Kilometer im Routenplaner gegenüber. Differenzen zwischen den Kilometerangaben in der Aufstellung und den Entfernungsangaben im Routenplaner bestehen u.a. auch bei den Fahrtstrecken „A.-E.-A.“ (Differenz: 36 Kilometer) oder „A.-F.-A.“ (Differenz: 19 Kilometer).

Die Berufungswerberin rechtfertigt die aufgezeigten Differenzen im Wesentlichen damit (Stellungnahme vom 12. April 2010), dass es zum einen eben mehrere Möglichkeiten gäbe um vom Ort A zum Ort B zu gelangen bzw. auch zwischenzeitliche Straßenbauten die Kilometerdifferenzen erklären würden, zum anderen an den jeweiligen Zielorten Parkplätze zu suchen oder mehrere Adressen anzufahren seien. So seien beispielsweise in B. neben dem Aufsuchen einer Magistratsabteilung Kundenbesuche und Spielplatzbesichtigungen erforderlich gewesen. In C. stünde neben Spielplatzbesichtigungen immer auch ein Besuch im Stadtgartenamt auf dem Programm.

Ziel der vorgelegten Aufstellung sei gewesen, einen Nachweis zu liefern, dass die betreffenden Orte angefahren worden seien. Diese Tatsache hätte auch in sonstigen Geschäftsaufzeichnungen des Unternehmens eingesehen werden können.

Die vorgelegte Aufstellung entspricht damit jedoch nicht den oben genannten Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen, da aus ihr allein die Anzahl der gefahrenen Kilometer nicht nachvollzogen bzw. auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüft werden kann. Die Aufstellung enthält unter der Rubrik „Fahrtstrecke“ nur großräumige Ortsangaben (z.B. „L.“, „W.“, „S.“ etc.) und weist in der Spalte „gefahrene KM betriebl.“ die an jedem Tag beruflich gefahrenen Kilometer in einer Summe aus, obwohl nach dem Vorbringen der Berufungswerberin mehrere Ziele im Zuge von „Kundenbesuchen“, „Kundenbesprechungen“ oder „Lieferantenbesprechung“ angefahren wurden, sodass ein Nachvollziehen der gefahrenen Strecke mit Hilfe eines Routenplaners oder ähnlicher Hilfsmittel unmöglich ist und praktisch immer zu Kilometerdifferenzen führt.

Das Vorbringen der Berufungswerberin bedeutet auch, dass aufgrund der angeführten Differenzen ein „Spielraum“ für Privatfahrten bleibt und solche zumindest nicht ausgeschlossen werden können.

Dass die fehlenden Angaben aus den in der Berufungsverhandlung ins Treffen geführten Diätenaufstellungen ersichtlich wären, behauptete auch die Berufungswerberin nicht.

Die vorgelegte Aufstellung betrifft im Übrigen bei einem hier maßgeblichen Prüfungszeitraum von vier Jahren lediglich den Zeitraum vom 6. Februar 2003 bis 16. Juli 2003. Die Berufungswerberin brachte vor, dass die Nutzung des Kfz über den gesamten Prüfungszeitraum in etwa gleich sei und begründete dies in ihrer Stellungnahme vom

12. April 2010 sinngemäß mit der gleichmäßigen Umsatzentwicklung, dem annähernd gleich bleibenden Mitarbeiterstand sowie der gleich bleibenden Gebietsaufteilung der beiden Vertreter.

Die oben zitierte Verordnung fordert, dass der Umstand, dass die Privatfahrten 6.000 km jährlich nicht übersteigen, nachgewiesen wird - bloße Glaubhaftmachung genügt nicht.

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109).

Es muss der Abgabenbehörde möglich sein, die Angaben durch die Vorlage einwandfreier, vollständiger und zeitnah geführter Aufzeichnungen zu überprüfen. Dies ist aber nicht der Fall, wenn für einen vier Jahre umfassenden Prüfungszeitraum lediglich für einen Zeitraum von sechs Monaten nachträglich erstellte Aufzeichnungen vorgelegt werden, welche - wie dargestellt - selbst für diesen begrenzten Zeitraum nicht auf ihre materielle Richtigkeit überprüft werden können. Damit erübrigt sich auch die Frage, ob von diesen Aufzeichnungen auf den gesamten hier relevanten Zeitraum geschlossen werden kann. Die hier nachträglich erstellte und vorgelegte Aufstellung ist neben dem Mangel, dass diese nur einen begrenzten Zeitraum umfasst, im Übrigen auch mit dem Problem verbunden, dass auf Grund der Vielzahl der Daten und des zurückliegenden, mehrere Jahre umfassenden Prüfungszeitraumes die für die Aufklärung erforderlichen Umstände nach der Lebenserfahrung nicht mit der für einen Beweis erforderlichen Genauigkeit im menschlichen Gedächtnis abrufbar bleiben (vgl. auch VwGH 7.8.2001, 97/14/0175). Daran ändert auch der Hinweis auf die gleichmäßige Umsatzentwicklung, dem annähernd gleich bleibenden Mitarbeiterstand im Unternehmen sowie der gleich bleibenden Gebietsaufteilung der beiden Vertreter nichts.

2) Überstunden

Laut einer Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag vom 26. Jänner 2001 erhielt Herr Kurt H. im Prüfungszeitraum eine pauschale Überstundenvergütung für Überstunden an Sonn- und Feiertagen. In dieser Zusatzvereinbarung ist angeführt, dass an Sonn- und Feiertagen insbesondere die Ausschreibungskorrespondenz, die Ausarbeitung und Überprüfung der Angebote sowie die Teilnahme an Ausschreibungen erledigt werden.

Im Zuge der Prüfung wurden monatliche Überstundenaufzeichnungen für die Jahre 2002 bis einschließlich 2004 vorgelegt, in denen die Summe der Überstunden, die an Wochenenden geleistet wurden, eingetragen sind. Daraus ist ersichtlich, dass Überstunden überwiegend auf Sonntage entfielen, an Samstagen sind von einzelnen Ausnahmen abgesehen regelmäßig keine oder nur eine geringe Anzahl von Überstunden eingetragen. So sind in dem von den Aufzeichnungen umfassten Zeitraum von drei Jahren lediglich an 11 Samstagen mehr als fünf Überstunden geleistet worden. Der zwingende betriebliche Grund, gerade an Sonntagen

Tätigkeiten zu erbringen, wurde in den vorgelegten Überstundenaufzeichnungen nicht angeführt.

Im vorliegenden Berufungsverfahren geht es ausschließlich um die Rechtmäßigkeit der Nachversteuerung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge gem. § 68 Abs. 1 EStG 1988.

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 fünf Stunden eingeschränkten steuerbegünstigten "Normalüberstunden" (§ 68 Abs. 2 leg. cit.) eine eigene Steuerbegünstigung normiert, ist zwischen "Normalüberstunde" (Überstunde 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 fünf Überstunden pro Monat im Ausmaß von 50 % des Überstundengrundlohnes, höchstens aber (bis 31. Dezember 2001) S 590,00 (bzw. € 43,00 ab 1. Jänner 2002) 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 (bis 31. Dezember 2001) S 4.940,00 (bzw. € 360,00 ab 1. Jänner 2002) steuerfrei.

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, muss 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 (Überstunden)Tätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207).

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 (VwGH 28.10.2004, 2000/15/0054).

In ihrer Stellungnahme vom 12. April 2010 brachte die Berufungswerberin ergänzend vor, dass es sich bei ihrem Unternehmen um einen Klein- und Mittelbetrieb handle. Die wirtschaftlich erforderliche geringe Personalausstattung mache es erforderlich, dass Herr H.

mehrere Funktionen im Unternehmen wahrnehme: Gebietsvertretung, Unternehmensleitung Arbeitsvorbereitung, Produktdesign und technische Leitung. Die Gebietsvertretung werde normalerweise von einem einzigen Mitarbeiter wahrgenommen. Diese Tätigkeit umfasse eine normale Wochenausstattung. Die anderen Tätigkeiten wie insbesondere das Produktdesign, technische Weiterentwicklungen, Innovationen seien insbesondere zu Zeiten zu erledigen, welche die normale Wochenausstattung überschreiten würden. Die Erfahrung im Unternehmen habe gezeigt, dass oftmals Arbeiten kurzfristig am Wochenende zu erledigen seien, weil Änderungen eintreten würden, wie z.B. Krankmeldungen, witterungsbeeinflusste Montageänderungen oder Arbeitsneueinteilungen infolge Erkrankungen. Diese Tätigkeiten seien zwingend am Wochenende durchzuführen, damit am Montag die Montagemitarbeiter keine Stehzeiten hätten und eventuelle Schadenersatzforderungen verhindert werden könnten.

Die im Zuge der Prüfung vorgelegten monatlichen Überstundenaufzeichnungen für die Jahre 2002 bis einschließlich 2004 hinsichtlich der an Wochenenden geleisteten Überstunden lassen erkennen, dass (Wochenend-)Überstunden überwiegend auf Sonntage entfielen. An Samstagen sind von einzelnen Ausnahmen abgesehen regelmäßig nur eine geringe Anzahl oder überhaupt keine Überstunden eingetragen. So sind in dem von den Aufzeichnungen umfassten Zeitraum von drei Jahren lediglich an 11 Samstagen mehr als fünf Überstunden geleistet worden. Der zwingende betriebliche Grund, gerade an Sonntagen Tätigkeiten zu erbringen, wurde in den vorgelegten Überstundenaufzeichnungen nicht angeführt.

Sowohl die bisher beigebrachten Beweismittel als auch das allgemein gehaltene Vorbringen in der Berufung sowie in der Stellungnahme vom 12. April 2010 lassen keinen Grund erkennen, der für eine solche geringe (Überstunden)Tätigkeit an Samstagen spricht und welcher darauf schließen lässt, der Arbeitnehmer wäre aus betrieblichen Gründen gezwungen gewesen, seine (Überstunden)Leistungen überwiegend an Sonntagen zu erbringen. Aufgrund der vorliegenden Sach- und Beweislage ist es somit nicht erwiesen, dass zwingende betriebliche Gründe für die Erbringung von sogenannten qualifizierten Überstunden (an Sonntagen) vorlagen. Ein allgemein gehaltenes Berufungsvorbringen kann konkrete Nachweise eines betrieblichen Interesses an der Leistung von Überstunden an Sonn- und Feiertagen nicht ersetzen (siehe VwGH 21.1.2006, 2002/15/0207).

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurde allerdings die Bemessungsgrundlage für die nachzuversteuernden Überstundenzuschläge nicht richtig ermittelt. Hinsichtlich der vorzunehmenden Änderung der Bemessungsgrundlagen sowie der Abgabenhöhe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2007 verwiesen.

3) Personenversicherung

Frau R. H. und Herr K. H. schlossen eine Renten- bzw. Kapitalversicherung ab. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Prüfers wurden die Prämien für die Versicherungen durch die Berufungswerberin ersetzt. In den vorgelegten Polizzen Nrn. 111 vom 8. November 2000 sowie 222 vom 4. Jänner 2001 sind als Versicherungsnehmer, als versicherte Personen und als Bezugsberechtigte im Erlebensfall Frau R. H. bzw. Herr K. H. angeführt. Bezugsberechtigt im Ablebensfall ist der Überbringer der Polizze. Die Versicherungen wurden den Angaben der Polizzen zufolge laut einem (der Behörde nicht vorliegenden) beigefügten Anhang „5906“ vinkuliert. Die Versicherungen seien mit Sperrschein einem Bankkredit zugeordnet worden. Zusammen mit der Berufung wurden von den Ehegatten H. unterfertigte und mit 8. November 2000 bzw. 5. Jänner 2001 datierte Widmungserklärungen mit folgendem Inhalt vorgelegt:

„Widmung der Versicherung“

Die Versicherung bei der V. Versicherung mit der Nummer ... wurde auf meinen Namen abgeschlossen. Diese Versicherung dient als Tilgungsträger für den Kredit Nr. ... bei der X-Bank und ist von Beginn an zugunsten dieses Kredits vinkuliert.

Die Versicherung wird treuhändig für die S-GmbH auf meinen Namen gehalten und ist dem Treugeber S-GmbH zuzurechnen.“

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Gemäß § 15 Abs. 1 leg. cit. liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 4 bis 7 zufließen. Nach § 19 EStG 1988 sind Einnahmen dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann.

Hinsichtlich der gesetzlichen Grundlagen für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wird auf die oben (zu 1) zitierten Bestimmungen verwiesen.

Als Vorteil aus dem bestehenden Dienstverhältnis kommt alles in Betracht, was im Rahmen eines Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer zufließt. Es können dies Geldleistungen oder geldwerte Vorteile (Sachbezüge) sein. Zu solchen Vorteilen gehören auch Leistungen zu einer Versicherung, die dem Arbeitnehmer gehört.

Um hievon sprechen zu können, muss der Arbeitnehmer im Versicherungsverhältnis eine solche Stellung haben, dass er über die Ansprüche aus der Versicherung verfügen kann, es müssen ihm also die Ansprüche aus dem Versicherungsverhältnis zustehen (VwGH 5.8.1993, 94/14/0046).

In den vorgelegten Polizzen Nrn. 111 vom 8. November 2000 sowie 222 vom 4. Jänner 2001 sind als Versicherungsnehmer, als versicherte Person und als Bezugsberechtigter im Erlebensfall Frau R. H. bzw. Herr K. H. angeführt. Bezugsberechtigt im Ablebensfall ist der Überbringer der Polizze.

Bei einer Kapitalversicherung ist gem. § 166 Abs. 1 VersVG im Zweifel anzunehmen, dass dem Versicherungsnehmer die Befugnis vorbehalten ist, ohne Zustimmung des Versicherers einen Dritten als Bezugsberechtigten zu bezeichnen oder an Stelle des so bezeichneten Dritten einen anderen zu setzen. Die Befugnis des Versicherungsnehmers, an die Stelle des bezugsberechtigten Dritten einen anderen zu setzen, gilt im Zweifel auch dann als vorbehalten, wenn die Bezeichnung des Dritten im Vertrag erfolgt ist.

Nach § 166 Abs. 2 VersVG erwirbt ein als bezugsberechtigt bezeichneter Dritter, wenn der Versicherungsnehmer nichts Abweichendes bestimmt, das Recht auf die Leistung des Versicherers erst mit dem Eintritt des Versicherungsfalles.

Die Unwiderruflichkeit einer Begünstigung stellt die Ausnahme dar, die ausdrücklich vereinbart werden muss. Der Versicherungsnehmer kann daher ohne eine solche Vereinbarung die Begünstigung jederzeit widerrufen oder ändern (VwGH 30.4.2003, 99/13/0224).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage hatten im Prüfungszeitraum die Ehegatten H. als Versicherungsnehmer und versicherte Personen im Versicherungsvertrag eine solche Stellung, dass sie über die Ansprüche aus dem Vertrag verfügen konnten. Die vorgelegten Widmungserklärungen vom 9. November 2000 und 5. Jänner 2001 stellen keine unwiderrufliche Begünstigung einer dritten Person dar. Zwar wurden (mit Eingabe vom 4. Oktober 2010) mit 1. Oktober 2010 datierte Bestätigungen des Versicherers vorgelegt, denen zufolge das Bezugsrecht aus den Versicherungsverträgen auf die Bw. geändert wird. Diese nachträgliche Vertragsanpassung ändert jedoch nichts am bereits im Prüfungszeitraum erfolgten Zufluss der als Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusehenden Versicherungsprämien an die Ehegatten H.. Auch die Vinkulierung der Versicherungen zugunsten des Kreditgebers in der Form, dass die Versicherungsleistungen nicht ohne Zustimmung des Kreditgläubigers ausbezahlt werden, stellt keine Änderung des Bezugsrechts dar. Sonstige Beweismittel, die eine bereits im Prüfungszeitraum erfolgte unwiderrufliche Übertragung der Ansprüche aus dem Versicherungsverhältnis belegen würden, liegen nicht vor.

Aus den dargelegten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 29. November 2010