

TE Vwgh Erkenntnis 2004/3/31 2000/13/0073

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 31.03.2004

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §119 Abs1;
BAO §96;
EStG 1988 §68 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der S in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. Februar 2000, Zl. RV/20- 16/13/2000, betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Betreffend die szt. Rechtsanwaltskanzlei der Beschwerdeführerin fand eine Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum vom 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1995 statt.

In einer Eingabe an die Lohnsteuerstelle vom 11. August 1994 wurde zu "ab 19.00 Uhr und an Sonn- und Feiertagen geleisteten Überstunden" die Ansicht vertreten, dass diese betrieblich notwendig gewesen seien. Die Beschwerdeführerin sei überwiegend als Masseverwalter tätig und sämtliche dabei anfallenden Arbeiten seien durch sie und ihren - einzigen - Dienstnehmer (Anm.: den Ehemann der Beschwerdeführerin) durchzuführen. Dazu stehe lediglich ein Raum zur Verfügung, sodass auch infolge des Platzmangels eine gewisse Arbeitsteilung und die Leistung von Überstunden ab 19 Uhr betrieblich erforderlich sei, "desgleichen an Sonn- und Feiertagen". Im Rahmen von Insolvenzverfahren seien auch Besprechungen und Konferenzen meist ab 16 Uhr abzuhalten, sodass ein ungestörtes Arbeiten erst ab 19 Uhr möglich sei.

In einem weiteren Schriftsatz vom 20. März 1996 teilte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt mit, dass bei Eingehen des Dienstverhältnisses mit ihrem Ehemann eine wöchentliche Arbeitszeit von 40 Stunden mit einem monatlichen Gehalt von 10.000 S vereinbart worden sei. Der Umsatz bzw. das Betriebsergebnis der Kanzlei hätten kein höheres Gehalt zugelassen. Es habe sich im Laufe der Zeit ergeben, dass Überstunden betrieblich notwendig gewesen seien. Nach dem im Schriftsatz vom 11. August 1994 dargestellten Sachverhalt könnten diese erst ab 19 Uhr bzw. an Sonn- und Feiertagen geleistet werden. Bei einer "umfänglichen" wöchentlichen Arbeitsleistung müsse zumindest der Samstag zur Regeneration und zur Erledigung persönlicher Angelegenheiten zur Verfügung stehen. Bei Eingehen des Dienstverhältnisses sei eine Vereinbarung über eine gesonderte Entlohnung der Überstunden getroffen worden. Alle geleisteten Zuschläge für die Überstunden lägen unter dem Freibetrag nach § 68 Abs. 1 EStG 1988. Die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung der tatsächlich geleisteten Überstunden sowie die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus bezahlten Zuschläge stünden fest. Es seien auch die Lohnkonten und den Erfordernissen entsprechende Überstundenaufzeichnungen vorgelegt worden. Zu "dem gesamten Vorbringen, insbesondere zur betrieblichen Notwendigkeit sowie der Tatsache der geleisteten Überstunden" werde zusätzlich die zeugenschaftliche Einvernahme des Dr. M. und der G. "geführt".

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 5. Juli 1996 über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1995 kam es u. a. zu einer Abgabenvorschreibung in Höhe von 66.441 S aus dem Titel der Nichtanerkennung der "steuerfreien Überstundenzuschläge". In dem zur Bescheidbegründung dienenden Lohnsteuerprüfungsbericht wurde ausgeführt, der Ehemann der Beschwerdeführerin werde in der Rechtsanwaltskanzlei seit 1986 als Rechtsanwaltsanwärter beschäftigt und beziehe seit 1989 für 173 Arbeitsstunden im Monat 10.000 S brutto. Zusätzlich würden an den Ehemann 2.467,60 S an Überstundengrundgehalt und ein 100 %iger Zuschlag in Höhe von 2.467,60 S für 40 geleistete Überstunden (ausschließlich Sonntags- und Nachtstunden) ausbezahlt. Die Zuschläge seien in voller Höhe nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen worden. Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen könnten steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn eine zwischen Fremden übliche Entlohnung vorliege. Die "extrem niedrige Entlohnung" des Ehemannes (57 S pro Stunde) und die gleichzeitige Bezahlung von 100 %igen Überstundenzuschlägen (steuerfrei) stelle eindeutig einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten dar und würde auch keinem Fremdvergleich standhalten. Die zu Unrecht steuerfrei belassenen Überstundenzuschläge seien daher nachzuversteuern gewesen.

Mit Schriftsatz vom 12. August 1996 erhab die Beschwerdeführerin gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 5. Juli 1996 hinsichtlich der vorgeschriebenen "Lohnsteuer-Fehlberechnung" in Höhe von 66.441 S Berufung. Die Ansicht des Finanzamtes, wonach ein einem Fremdvergleich nicht standhaltendes Mindestentgelt bei gleichzeitig geleisteten Überstunden nicht anerkannt werden könne, entbehre jeder rechtlichen und sachlichen Grundlage. Auf den Einwand, dass der Umsatz bzw. das Betriebsergebnis einen höheren Gehalt nicht zulasse, sei die Behörde überhaupt nicht eingegangen. Die zu den geleisteten Überstunden bzw. zu dem Erfordernis der Ableistung von Überstunden geführten Zeugen seien auch nicht vernommen worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. März 1997 "betreffend die Berufung vom 5. Juli 1996" wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Der Ehemann der Beschwerdeführerin habe neben dem Monatsgehalt von 10.000 S ein Entgelt für 42 im Monat geleistete Überstunden mit 100 %igem Zuschlag erhalten. Die Normalarbeitszeit sei täglich von Montag bis Freitag von 9 bis 18 Uhr. Die "100 %igen Überstunden" würden lt. den Aufzeichnungen ausschließlich an Sonntagen und in der Nacht geleistet, "dies 12 mal pro Jahr, egal wieviele Tage ein Monat hat und ob in diesen Monaten Urlaub gemacht wurde". Die Überstunden seien genau so bemessen worden, dass die Überstundenzuschläge unter bestmöglicher Ausnutzung des Rahmens von 4.940 S monatlich zur Gänze steuerfrei gewesen seien. Auch falle auf, dass ausschließlich Überstunden mit einem steuerfreien Zuschlag von 100 % geleistet worden seien. Dies setze voraus, dass der Ehemann am Abend zwischen 18 und 19 Uhr eine Stunde Pause gemacht habe. Für die steuerliche Begünstigung von Nachtarbeit sei nach § 68 EStG 1988 erforderlich, dass deren Ableistung betrieblich erforderlich sei. Die Arbeitszeiten dürften daher nicht willkürlich in die Nacht verlagert werden. Wenn die Nachtarbeit nicht unmittelbar an die Tagesarbeitszeit anschließe, könne in der Regel nicht von Nachtarbeit gesprochen werden. Auch sei es nicht verständlich, warum der Ehemann in der Lage gewesen sein sollte, sonntags "10 bis 11 Stunden ohne Pause durchzuarbeiten", während es ihm nicht möglich gewesen sei, an "einem einzigen Samstag in einem Zeitraum von 7 Jahren Überstunden zu leisten".

Im Vorlageantrag machte die Beschwerdeführerin geltend, dass die von ihr erhobene Berufung mit 12. August 1996

datiert und mit diesem Datum zur Post gegeben worden sei. Das Zitat in der Berufsvorentscheidung "betreffend die Berufung vom 5. Juli 1996" stimme nicht, weil ein Rechtsmittel mit 5. Juli 1996 niemals eingebracht worden sei (vielmehr datiere der erstinstanzliche Bescheid vom 5. Juli 1996). Weiters sei die Unterschrift, die unter die Berufsvorentscheidung gesetzt worden sei, unleserlich. Sie weise eine Ähnlichkeit mit der gleichfalls unleserlichen Unterschrift im Bescheid vom 5. Juli 1996 auf. Die Berufsvorentscheidung vom 11. März 1996 sei damit mit wesentlichen Mängeln behaftet. Zu ihrem Vorbringen verweise sie auf die Berufung vom 12. August 1996 und die Schriftsätze vom 20. März 1996 sowie 11. August 1994. Die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung der tatsächlich geleisteten Überstunden seien nachgewiesen worden. Die Voraussetzungen für die Besteuerung nach § 68 EStG 1988 seien daher erfüllt. Das betriebliche Erfordernis sei stets nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen und die Gründe, weshalb im Prüfungszeitraum Überstunden zur Nachtzeit und an Sonn- und Feiertagen erforderlich gewesen seien, seien insbesondere im Schreiben vom 11. August 1994 dargetan worden. Im Übrigen habe die Beurteilung, ob und in welcher zeitlicher Lagerung Überstunden erforderlich seien, der Arbeitgeber "einzig und allein" vorzunehmen. Die von der Rechtsordnung garantierte Gestaltungs- und Vertragsfreiheit werde auch durch das Abgabenrecht nicht beeinträchtigt. Aus ihrem Vorbringen ergebe sich, dass stichhaltige Gründe für Überstunden zur Nachtzeit und an Sonn- und Feiertagen vorgelegen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Eine Nacharbeit nach § 68 Abs. 6 EStG 1988 müsse im Sinne dieser Gesetzesstelle auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden und in der einzelnen Nacht ununterbrochen zumindest drei Stunden dauern. Die Arbeitszeiten dürften nicht willkürlich in die Nacht verlagert werden (z.B. durch "Zusammenkommenlassen von Arbeit"). Schließe die Nacharbeit nicht unmittelbar an die Tagesarbeitszeit an, könne in der Regel nicht von Nacharbeit gesprochen werden. Im Beschwerdefall sei jeweils eine einstündige Unterbrechung der Arbeitszeit (vor Beginn der Nacharbeit ab 19 Uhr) vorgelegen, die sich nicht aus zwingenden betrieblichen Gründen ergeben habe. Im Verlauf von sieben Jahren sei der Dienstnehmer nach der Aktenlage kein einziges Mal an einem Samstag in der Kanzlei tätig gewesen. Die Beschwerdeführerin begründe dies damit, dass in Anbetracht der wöchentlichen Arbeitsleistung des Ehemannes zumindest der Samstag zur Regeneration und Erledigung persönlicher Angelegenheiten zur Verfügung stehen müsse. Zu diesem Vorbringen habe bereits das Finanzamt in der Berufsvorentscheidung aufgezeigt, dass es dem Ehemann demgegenüber "sehr wohl" möglich gewesen sei, sonntags 10 bis 11 Stunden ohne Pause durchzuarbeiten. Welche außersteuerlichen Gründe z.B. für die Ableistung der Überstunden durch den Ehemann nur an Sonntagen und niemals an einem Samstag sprechen würden, könne dem vorliegenden Sachverhalt nicht entnommen werden. Zur eingewendeten betrieblichen Notwendigkeit der Überstunden nachts und an Sonn- und Feiertagen und die diesbezüglich in der Berufung "vorgeschlagene Zeugenbefragung" sei festzuhalten, dass die belangte Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon ausgehe, dass "eine betriebliche Notwendigkeit, Überstunden über einen Zeitraum von sieben Jahren hinweg mit einer derartigen Regelmäßigkeit stets nachts bzw. an Sonn- und Feiertagen - nie an einem Samstag! - und ohne, dass der Dienstnehmer krank gewesen wäre oder Urlaub genommen hätte, zu leisten, wohl auch im gegenständlichen Berufungsfall nicht vorliegen könnte". Die Einvernahme der angeführten Personen zur Bestätigung des betrieblichen Erfordernisses sei daher nach Ansicht der belangten Behörde nicht zielführend. Insgesamt lägen somit die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der strittigen Überstundenzuschläge nicht vor, sodass deren Nachversteuerung für den Zeitraum "1. Jänner 1988 bis 31. Dezember 1995" zu Recht erfolgt sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Lesbarkeit einer Unterschrift ist nach der im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmung des § 96 BAO nicht gefordert (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Februar 1994, 93/13/0025, vom 10. Mai 1994, 92/14/0022, und vom 13. Oktober 1999, 97/13/0030). Mit dem Beschwerdevorbringen zur nach Ansicht der Beschwerdeführerin unleserlichen Unterschrift unter dem erstinstanzlichen Bescheid vom 5. Juli 1996 und der Berufsvorentscheidung wird daher keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Das Fehlen einer Unterschrift und einer "vollen" Namensangabe im angefochtenen Bescheid vom 15. Februar 2000 (der Bescheid weise unter der Datumsangabe nur die Klausel: "Für den Präsidenten: Im Auftrag: HR Pischinger" auf), begründet ebenfalls keinen Verfahrensmangel. Der angefochtene Bescheid weist eine Registernummer des Datenverarbeitungsregisters mit der näheren Bezeichnung "DVR" auf, sodass erkennbar ist, dass die gegenständliche

Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde und ihr daher nach § 96 letzter Satz BAO auch ohne Unterschrift oder Beglaubigung Bescheidcharakter zukommt (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Mai 1994, 93/14/0104, und vom 19. Dezember 2000, 2000/14/0196).

Wenn die Beschwerdeführerin geltend macht, die belangte Behörde habe über ein "nichtvorhandenes" Rechtsmittel entschieden, weil über eine Berufung vom "5.7.1996" entschieden worden sei, die Berufungsschrift jedoch nachweislich mit 12. August 1996 datiert sei, übersieht sie, dass die unrichtige Angabe des Berufungsdatums nur in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes erfolgte, an deren Stelle der angefochtene Bescheid trat. Abgesehen davon könnte in einer solchen fehlerhaften Wiedergabe eines Berufungsdatums allein noch kein relevanter Verfahrensmangel erblickt werden. Es ist zwar richtig - wie die Beschwerde ebenfalls moniert -, dass im angefochtenen Bescheid abschließend ausgeführt wird, aus den angeführten Gründen sei die Nachversteuerung der Überstundenzuschläge für den Zeitraum "1. Jänner 1988 bis 31. Dezember 1995" zu Recht erfolgt. Inwiefern durch die offenkundig versehentliche Anführung der Jahresangabe "1988" (anstatt 1989) ein relevanter (etwa die Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine Richtigkeit hindernder) "Widerspruch zwischen Spruch und Begründung" bewirkt sein sollte, vermag der Verwaltungsgerichtshof allerdings nicht zu erkennen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nach § 68 EStG 1988 nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und die 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 (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2001, 96/13/0029). Nach dem EStG 1988 besteht weiters die Notwendigkeit, auch zwischen "Normalüberstunde" (Überstunde zur Tagesarbeitszeit an Werktagen) und so genannten qualifizierten Überstunden (Überstunden an Sonn- und Feiertagen und in der Nachtzeit) zu unterscheiden, weil § 68 Abs. 1 EStG 1988 neben der auf fünf Stunden "Normalüberstunden" (§ 68 Abs. 2 EStG 1988) beschränkten Steuerbegünstigung in Ansehung Letzterer eine eigene Steuerbegünstigung normiert. 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 (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 97/15/0206). Wenn es in einem Verfahren um die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen geht, tritt der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund, 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 (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Jänner 1992, 91/13/0066, Slg. Nr. 6649/F).

Zum Beschwerdevorbringen betreffend die Leistung von so genannten qualifizierten Überstunden ist festzuhalten, dass aus diesem in keiner Weise hervorgeht, aus welchen zwingenden betrieblichen Gründen die Überstundenleistung durch den Dienstnehmer jeweils gerade in den Nachtstunden (nach 19 Uhr) bzw. an Sonntagen erforderlich gewesen wäre. Die Beschwerde wirft zwar der belangten Behörde verschiedentlich Aktenwidrigkeit in ihren Feststellungen vor, ohne aber darzulegen, aus welchen Beweisergebnissen sich die zwingende betriebliche Notwendigkeit zur Überstundenleistung in sämtlichen Jahren des Streitzeitraumes regelmäßig jeweils zur Nachtzeit oder an Sonntagen hätte nachvollziehbar ableiten lassen. Vor allem bleiben in der Beschwerde auch die Ausführungen im angefochtenen Bescheid unwidersprochen, wonach Arbeitsleistungen des Dienstnehmers an Samstagen aus in seiner Privatsphäre liegenden Gründen unterblieben seien und auch die einstündige Arbeitspause vor Beginn der Nacharbeit ab 19 Uhr nicht auf betrieblichen Gründen beruht habe. Auch dies lässt die Annahme der belangten Behörde, wonach für die Leistung der (Überstunden)Tätigkeit ausschließlich in begünstigten Zeiten nicht nur zwingende betriebliche Erfordernisse maßgebend gewesen seien, nicht unschlüssig erscheinen.

Zur Beschwerdefrage hinsichtlich unterbliebener Zeugenbefragungen ist zu sagen, dass die im Schriftsatz vom 20. März 1996 näher bezeichneten Personen zum Beweise des "gesamten Vorbringens, insbesondere zur betrieblichen Notwendigkeit sowie Tatsache der geleisteten Überstunden" geführt wurden. Soweit diesem Vorbringen überhaupt die Angabe eines zu einem tauglichen Beweisantrag notwendigen konkreten Beweisthemas zu entnehmen ist, bezog sich dieses lediglich auf die betriebliche Notwendigkeit der Ableistung von Überstunden. Da es aber auf die betriebliche

Notwendigkeit oder die Tatsache der geleisteten Überstunden für die in Rede stehende Begünstigung nicht entscheidend ankam (vielmehr der Nachweis betrieblicher Gründe zur Ableistung der Überstunden gerade ausschließlich zu Nachtzeiten und an Sonntagen wesentlich war), kann im Unterbleiben der Zeugeneinvernahmen wegen des Fehlens eines relevanten Beweisthemas keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Die Beschwerde war damit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 31. März 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000130073.X00

Im RIS seit

07.05.2004

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at