

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/10/21 92/15/0001

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 21.10.1993

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §166;

EStG 1972 §26 Z7;

EStG 1972 §26;

EStG 1972 §68 Abs1;

EStG 1972 §68 Abs3;

EStG 1972 §68;

EStG 1988 §26 Z4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde der X-G.m.b.H. in B, vertreten durch Dr. E, Rechtsanwalt in D, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 13. November 1991, Zl. 1006-2/91, betreffend Nachforderung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zu diesem, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.780,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Kostenmehrbegehr wird abgewiesen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin beschäftigte in der Zeit vom 1. April 1986 bis 30. Juni 1990 den in F wohnhaften Dienstnehmer H (in der Folge: Dienstnehmer) als Projektleiter für die Errichtung der Textilschule in D. Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum vom 1. Jänner 1985 bis zum 30. Juni 1990 stellte der Prüfer fest, daß die Beschwerdeführerin eine dem Dienstnehmer für dessen Fahrten zwischen der Baustelle in D und ihrem Sitz (Büro) in B gewährte monatliche Pauschalfahrtkostenvergütung (berechnet nach dem amtlichen Kilometergeld auf der Grundlage von 1.500 km) zu Unrecht nicht als steuerbar behandelt und die demselben Dienstnehmer gewährten

hundertprozentigen Zuschläge zu einem monatlichen Überstundenpauschale von zehn Überstunden gemäß § 68 EStG 1972 zu Unrecht steuerfrei gelassen habe, obwohl bis zum Ende des Jahres 1988 die zeitliche Lagerung der Überstunden an Sonn- und Feiertagen nicht aufgezeichnet worden sei.

Das Finanzamt folgte dieser Ansicht des Prüfers und forderte die auf diese Pauschbeträge entfallenden Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag) mittels Haftungs- und Zahlungsbescheides von der Beschwerdeführerin nach.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin im wesentlichen vor, mit dem monatlichen Fahrtkostenpauschale seien dem Dienstnehmer Fahrtkosten für Dienstreisen mit monatlich über 1.500 km nur bis zu dieser Grenze, also bloß teilweise, vergütet worden. Der Dienstnehmer habe laufend Aufzeichnungen über die von ihm unternommenen Dienstreisen geführt, womit sowohl der Nachweis über die tatsächlichen Aufwendungen als auch über die genaue Zuordnung der von der Beschwerdeführerin geleisteten Zahlungen gegeben erscheine. Die hundertprozentigen Überstundenzuschläge seien für die vom Dienstnehmer an Sonn- und Feiertagen erbrachten und laufend aufgezeichneten Arbeitsleistungen gewährt worden. Die genaue zeitliche Lagerung der Überstunden (Tageszeit), zu der der Dienstnehmer die Überstunden geleistet habe, sei allerdings erst ab Jänner 1989 aufgezeichnet worden.

Gegen eine in der Sache ergangene abweisliche Berufungsvorentscheidung stellte die Beschwerdeführerin fristgerecht den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen; dies hinsichtlich der Fahrtkostenvergütungen im wesentlichen mit der Begründung, die Pkw-Fahrten des Dienstnehmers der Beschwerdeführerin stellten zwar Dienstreisen dar, der nach Lehre und Rechtsprechung beim Sondertatbestand des § 26 Z. 7 EStG 1972 bzw. § 26 Z. 4 EStG 1988 erforderliche Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen für diese Fahrten sei aber nicht in der gehörigen Form - entweder mittels eines Fahrtenbuches oder mittels eines anderen gleichwertigen Nachweises - erbracht worden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Ermittlung des Privatanteiles betrieblich genutzter Fahrzeuge müsse ein Fahrtenbuch nämlich fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Von der Lehre werde außerdem verlangt, daß aus einem ordentlich geführten Fahrtenbuch erkennbar sein müsse, ob es sich bei der einzelnen Fahrt des Arbeitnehmers um eine Dienstfahrt, eine Privatfahrt oder eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gehandelt habe. Diesen Erfordernissen auch nur der Rechtsprechung trügen aber die maßgebenden Aufzeichnungen (auf einem zweckfremden Formular "Stundennachweis für Angestellte") schon deshalb nicht Rechnung, weil daraus jeweils nur ein bestimmtes Datum (Tag), eine Fahrtstrecke (meistens auf "B-D-B" lautend) und eine Kilometeranzahl (fast ausnahmslos auf  $27,4 \times 2 = 54,8$  km lautend), nicht aber der jeweilige Reisezweck zu entnehmen sei. Ohne Kenntnis des Reisezweckes könne aber nicht beurteilt werden, ob der Dienstnehmer eine Dienstfahrt oder eine Privatfahrt unternommen habe; diese Information habe der Dienstnehmer der Beschwerdeführerin auch nicht auf andere Weise gegeben. Letztere habe lediglich in der Begründung des Vorlageantrages vorgebracht, daß über den Reisezweck "ohnehin nie Unklarheiten herrschen hätten können". Es sei der belangten Behörde aber keineswegs von vornherein einsichtig, daß der Dienstnehmer der Beschwerdeführerin fast jeden Arbeitstag zwei Hin- und Rückfahrten von B nach D unternommen habe. Im Hinblick darauf erschienen Zweifel an der Richtigkeit der betreffenden Aufzeichnungen angezeigt; dies auch deswegen, weil sich die Beschwerdeführerin im Dienstvertrag verpflichtet habe, ihren Dienstnehmer zur Abdeckung täglicher Dienstfahrten zwischen D und B ohne Einschränkung monatlich 1.000 km zum amtlichen Kilometergeld abzugelten - tatsächlich seien bereits ab dem ersten Monat des Dienstverhältnisses 1.500 km abgegolten worden - und daß zu Beginn der Lohnsteuerprüfung noch keine Aufzeichnungen über die Dienstfahrten des Dienstnehmers hätten vorgelegt werden können. Die in Rede stehenden Aufzeichnungen seien sohin insgesamt kein taugliches Mittel zum Nachweis von Dienstreisen. Die Nachversteuerung der pauschalen Fahrtkostenvergütungen sei daher zu Recht erfolgt. Eine Besteuerung von in Überstundenentlohnungen enthaltenen Zuschlägen gemäß § 68 EStG 1972 komme nur in Betracht, wenn die genaue Zahl UND die zeitliche Lagerung der tatsächlich geleisteten Überstunden SOWIE die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststünden. Vom ersten dieser beiden Erfordernisse könne nur abgesehen werden, wenn eine klare, nach der Sachlage wirtschaftlich fundierte und daher auch für den Bereich des Abgabenrechts anzuerkennende Vereinbarung über eine Pauschalabgeltung für Überstunden in bestimmter Höhe

getroffen worden sei. Die völlige Befreiung der Überstundenzuschläge erfordere eine Kontrolle in der Richtung, daß nur tatsächlich geleistete Überstunden entsprechend berücksichtigt würden; die spätere Rekonstruierbarkeit genüge nicht. Für Überstundenpauschalvergütungen sei an Hand entsprechender Aufzeichnungen die von dem in Betracht kommenden Arbeitnehmer geleistete Mehrarbeit nachzuweisen. Es sei weiters erforderlich, daß sich der Zuschlag für Mehrarbeit aus der Pauschalentlohnung herauslösen lasse. Der Nachweis der zeitlichen Lagerung der Überstundenleistungen sei grundsätzlich an keine bestimmten Beweismittel gebunden; wenn der Nachweis jedoch für eine Vielzahl von Überstunden zu erbringen sei, werde er in aller Regel nur durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen zu erbringen sein, aus denen hervorgehe, an welchen Tagen zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer sowohl die Normalarbeitszeit als auch die Überstunden geleistet habe. Dieser Aufzeichnungspflicht werde nicht nachgekommen, wenn die Überstunden nur in Monatssummen oder Aufzeichnungen für einzelne Tage, an denen Überstunden geleistet worden seien, nicht aber die zeitliche Lagerung der Überstunden an diesen Tagen angegeben werde. Von der Verpflichtung zur Aufzeichnung der zeitlichen Lagerung der Überstunden könne erst nach längerer Beobachtungszeit abgesehen werden. Bei Überstundenpauschalvergütungen sei nämlich davon auszugehen, daß ein derartiges Pauschale auf Grund längerer Erfahrungen vereinbart werde und somit die durchschnittliche monatliche Überstundenleistung berücksichtige, unabhängig davon, ob in allen Monaten tatsächlich eine gleich hohe Anzahl geleistet werde. Im Beschwerdefall sei die zeitliche Lagerung der vom genannten Dienstnehmer der Beschwerdeführerin in der Zeit vom 1. Jänner 1987 bis 31. Dezember 1988 geleisteten Überstunden unbestrittenmaßen nicht aufgezeichnet worden. Unbestritten sei auch die Höhe des hundertprozentigen Zuschlages zur Überstundengrundentlohnung. Der genannte Dienstnehmer habe die pauschale Überstundenentlohnung für monatlich zehn Überstunden auf Grund eines Beschlusses der Beschwerdeführerin, dem ihr Aufsichtsrat zugestimmt habe, gezahlt erhalten. Der Umstand, daß der genannte Dienstnehmer monatlich auch weniger oder mehr als zehn Überstunden "leisten könnte", sei dabei unberücksichtigt gelassen worden. Da die gegenständliche Vereinbarung über die pauschale Abgeltung von Überstunden bzw. Überstundenzuschlägen offensichtlich nicht auf Grund längerer Erfahrungen getroffen worden sei, vielmehr das Pauschale zu einer Zeit zugestanden worden sei, als der Dienstnehmer noch gar keine Überstunden an Sonn- und Feiertagen geleistet habe, könne die Vereinbarung eines Pauschales nicht als wirtschaftlich fundiert angesehen werden. Im Hinblick darauf sei auch die Nachversteuerung der Überstundenzuschläge zu Recht vorgenommen worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. ZU DEN FAHRTKOSTENVERGÜTUNGEN (Kilometergeldern):

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens steht in Streit, ob die im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin dem Dienstnehmer gewährten Fahrtkostenvergütungen Teile des steuerpflichtigen Arbeitslohnes darstellen oder ob sie als nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallende Leistungen des Arbeitgebers im Sinne des § 26 Z. 7 EStG 1972 bzw. § 26 Z. 4 EStG 1988 zu behandeln sind.

Nach den eben zitierten Gesetzesstellen gehören unter anderem nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Beträge in einer ein bestimmtes Ausmaß nicht überschreitenden Höhe, die aus Anlaß einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) gezahlt werden. Wie der Gerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 16. Jänner 1985, Zl. 83/13/0227, unter Hinweis auf die übereinstimmende Auffassung von Lehre und Rechtsprechung näher ausgeführt hat, gilt für alle im § 26 EStG angeführten Arbeitgeberleistungen der Grundsatz, daß darüber einzeln abgerechnet werden muß. In diesem Sinn hat der Gerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, daß jedenfalls der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach durch entsprechende Belege zu erbringen ist. Vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zum Ersatz von Fahrtkosten gewährte Pauschalien gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Verrechnungspflichtige Pauschalien der genannten Art sind hingegen steuerfrei, wenn sie mit einwandfreien Nachweisen, die die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecken erlauben, belegt sind. Dies erfordert, daß in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel und der Zweck der einzelnen Dienstreisen darzulegen ist.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kann von einem einwandfreien Nachweis der vergüteten Fahrtkosten im Beschwerdefall deswegen nicht gesprochen werden, weil die maßgebenden Aufzeichnungen keine Angaben über den jeweils verwendeten Pkw, über die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten sowie darüber enthalten, ob die Fahrten einem dienstlichen oder privaten Charakter gedient haben. Daß bei Dienstreisen der Reisezweck stets die Bauaufsicht des Dienstnehmers über das von ihm geleitete Projekt gewesen sein mag, beseitigt nicht die den Aufzeichnungen insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung von Privatfahrten anhaftenden Mängel. Ohne daß noch auf die Bedenken der belangten Behörde ob der Echtheit der Aufzeichnungen eingegangen werden bräuchte, erweist sich somit die Beschwerde in dem in Rede stehenden Punkt als unbegründet.

## 2. ZU DEN ÜBERSTUNDENZUSCHLÄGEN:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 68 Abs. 1 EStG 1972 (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1990, Zl. 86/13/0181, und die dort zitierten Vorerkenntnisse) kommt eine Steuerbegünstigung für in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit nach § 68 Abs. 1 EStG 1972 nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung der tatsächlich geleisteten Überstunden sowie die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus bezahlten Zuschläge feststehen. Vom ersten dieser beiden Erfordernisse kann nur abgesehen werden, wenn eine klare, nach der Sachlage wirtschaftlich fundierte und daher für den Bereich des Abgabenrechtes anzuerkennende Vereinbarung über eine Pauschalabgeltung der Überstundenleistungen in bestimmter Höhe getroffen ist. Bei Bestehen einer rechtlich relevanten Vereinbarung über die pauschale Abgeltung von Überstunden ist Mindestfordernis für die Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1972 der entweder anlässlich der erstmaligen Gewährung einer Pauschalvergütung oder in einem späteren Zeitpunkt - anlässlich der Lohnsteuer-Außenprüfung - zu erbringende Nachweis a) über die Zahl der durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter Voraussetzung gleichbleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden, und b), daß das Pauschale der Bezahlung (Grundlohn und Mehrarbeitszuschlag im Sinne des § 68 Abs. 3 letzter Satz leg. cit.) der Zahl der durchschnittlich tatsächlich geleisteten Überstunden entspricht (siehe das hg. Erkenntnis vom 14. November 1978, Zl. 1930/78). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem weiteren Erkenntnis vom 13. Oktober 1981, Zl. 81/14/0015, hinsichtlich pauschaler Überstundenvergütungen näher ausgeführt hat, geht es bei den geforderten Nachweisen um die Verhinderung der begünstigten Besteuerung von Teilen des Arbeitslohnes unter dem Titel von Zuschlägen für Mehrarbeit, wenn die tatsächliche Leistung von Mehrarbeit nicht einwandfrei feststeht.

Im Beschwerdefall sieht die belangte Behörde die maßgebenden Aufzeichnungen über vom Dienstnehmer der Beschwerdeführerin an Sonn- und Feiertagen geleistete Überstunden deswegen als im Sinne der obigen Darlegungen ungeeigneten Nachweis an, weil bis zum Ende des Jahres 1988 die genaue zeitliche Lagerung der an den genannten Tagen geleisteten Arbeitsstunden nicht angegeben worden sei. Auch dürften Überstundenpauschalvergütungen erst auf Grund längerer Erfahrungen über die durchschnittliche monatliche Überstundenleistung vereinbart werden.

Die Beschwerdeführerin hält dem mit Recht entgegen, daß es auf Aufzeichnungsmängel betreffend die zeitliche Lagerung von Überstunden eines Dienstnehmers dann nicht ankommen kann, wenn die tatsächliche Leistung der Überstunden durch korrekte Aufzeichnungen für einen angrenzenden Zeitraum in Verbindung mit dem Beweis, daß die Verhältnisse in beiden Zeiträumen die gleichen gewesen sind, einwandfrei nachgewiesen werden kann. Im Beschwerdefall hat die Beschwerdeführerin schon im Verwaltungsverfahrens von der belangten Behörde unwiderlegt das Gleichbleiben der die Arbeitszeit ihres Dienstnehmers betreffenden Verhältnisse behauptet und Aufzeichnungen für einen späteren Teil des Prüfungszeitraumes vorgelegt, aus denen nicht nur das Ausmaß der an Sonn- und Feiertagen vom Dienstnehmer jeweils in Summe geleisteten Überstunden, sondern auch deren genaue zeitliche Lagerung hervorgehen. Da als Beweismittel gemäß § 166 BAO im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des Falles zweckdienlich ist, hätte sich die belangte Behörde mit diesem Vorbringen auseinanderzusetzen gehabt, was aber offenbar im Hinblick auf die im Gesetz nicht begründete Rechtsansicht der belangten Behörde unterblieben ist, die begünstigte Besteuerung von Überstunden gemäß § 68 EStG 1972 setze ganz allgemein das im Beschwerdefall nicht gegebene Merkmal voraus, daß bei der Vereinbarung von Pauschalvergütungen auf LÄNGERE ERFahrungen zurückgegriffen werden könne. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde in der Frage, ob die Vereinbarung eines Überstundenpauschales im Beschwerdefall wirtschaftlich fundiert war, erweist sich daher als nicht schlüssig. Da die belangte Behörde in der oben

angeführten Frage das Gesetz verkannt hat und sich der in Rede stehende Mangel auf den ganzen angefochtenen Bescheid auswirkt, mußte dieser gemäß § 42 Abs. 1 VwGG zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBI. Nr. 104/1991. Stempelgebührenersatz war nur im gesetzlichen Ausmaß zuzusprechen.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1992150001.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**Zuletzt aktualisiert am**

03.12.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)