

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. März 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 07. März 2016 betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß [§ 82 EStG 1988](#) für das Jahr 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beschwerdeführerin (Bf) ist die Firma ***Bf1***.

Im Rahmen einer 2016 bei der Bf durchgeführten Außenprüfung den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.12.2014 betreffend wurde bezüglich des Jahres 2011 folgende Feststellung getroffen:

Der Dienstnehmer B habe im Jahr 2011 für diverse Arbeiten im Zuge einer EDV-Umstellung eine Prämie für Verbesserungsvorschläge erhalten. Nach Überprüfung der Grundlagen für die begünstigte Auszahlung dieser Prämie sei diese als Leistungsprämie klassifiziert worden. Bei Prämien für Verbesserungsvorschläge sei formale Voraussetzung, dass sie auf Grund lohngestaltender Vorschriften iSd [§ 68 Abs 5 Z 1 bis 7 EStG 1988](#) gezahlt würden. Es kämen demnach auch innerbetriebliche Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern in Betracht. Eine derartige Vorschrift müsse Regelungen enthalten, welche die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlägen. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, dass die dem einzelnen Arbeitnehmer gebührende Prämie erst im Nachhinein (nach Eintritt der Beurteilbarkeit des Erfolges) feststellbar sei (VwGH 27.01.1998, 93/14/0190).

Im Anschluss an die Außenprüfung und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt am 07.03.2016 unter anderem den Bescheid betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2011, mit dem die Bf als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von 1.789,50 € in Anspruch genommen wurde.

Mit Schreiben vom 14.03.2016 erhob die Bf Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2011 vom 07.03.2016, stellte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und führte aus, dass anlässlich einer durchgeführten GPLA-Prüfung vom Prüfer eine ausbezahlte „Prämie für Verbesserung“ als Leistungsprämie qualifiziert und entsprechend nachversteuert worden sei. Richtig sei, dass Herr B im Februar 2011 eine Leistungsprämie von 1.500 € bekommen habe. Leistungsprämien seien bis dahin immer bis zur Höhe eines halben Monatsgehalts an die Mitarbeiter ausbezahlt worden. Da die Kanzlei nichts zu verschenken habe, sei ihr Mitarbeiter für seine Verbesserungsvorschläge im Zusammenhang mit der EDV Umstellung auf NTCS Programme von BMD und Entwicklung von Formularen belohnt worden. Die Umsetzung seiner Vorschläge hätte die Bf mit 10.000 bis 20.000 € an jährlichen Kosteneinsparungen veranschlagt. Unter Anwendung von Punkt IX Abs 2 des Kollektivvertrages für Angestellte bei Wirtschaftstreuhändern hätte die Bf Herrn B die „Prämie für Verbesserung“ ausbezahlt. Sein Ansuchen um Auszahlung einer Prämie für Verbesserungsvorschläge (sei dem Prüfer auch übergeben worden) werde in der Anlage übersendet. Zusätzlich zu der ablaufoptimierten Durchführung der Umstellung seien von Herrn B noch Formulare entwickelt worden, die die Bf in ihrer Kanzlei verwende. Diese Formulare dienten zur Fehlervermeidung und zur Kostenreduktion (weniger Leerläufe) beim täglichen Arbeiten in der Kanzlei. Die Kosteneinsparung und Arbeitserleichterung durch diese Formulare seien nicht mehr wegzudenken. In Anbetracht der Vorteile für den Betrieb der Bf hätte sich diese entschlossen, unter Anwendung der kollektivvertraglichen Bestimmung über Verbesserungsvorschläge eine Prämie von 6.000 € für die umgesetzte Verbesserung an Herrn B auszubezahlen. Als Anlage übermittelte die Bf

- einen Auszug aus dem Kollektivvertrag für Angestellte bei Wirtschaftstreuhändern, gültig ab 1. Jänner 2011,
- das Jahreslohnkonto Herr B per 31.12.2011,
- den Antrag auf Prämie für Verbesserungsvorschläge und
- einen Formularsatz mit Copyright Herr B.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.05.2016 wurde die Beschwerde vom 14.03.2016 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass formale Voraussetzung für die Begünstigung sei, dass die Prämie für Verbesserungsvorschläge auf Grund lohngestaltender Vorschriften iSd § 68 Abs 5 Z 1 bis 7 bezahlt werde, wobei eine derartige Vorschrift Regelungen enthalten müsse, welche die Höhe einer Prämie für

Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegten. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, dass die dem einzelnen Arbeitnehmer gebührende Prämie erst im Nachhinein (nach Eintritt der Beurteilbarkeit des Erfolges) feststellbar sei. Es seien keine Unterlagen über entsprechende Regelungen, welche die Höhe der Prämie zumindest bestimmbar festlegten, vorgelegt worden. Wie in der Beschwerde angeführt, sei der Entschluss zur Gewährung der Prämie sowie die Bestimmung der Höhe der Prämie erst im Nachhinein erfolgt. Daher seien die Formalvoraussetzungen für die begünstigte Auszahlung dieser Prämie nicht gegeben.

Mit Schriftsatz vom 15.06.2016 stellte die Bf den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte aus, dass unter Anwendung des Punktes IX. des Kollektivvertrages für Wirtschaftstreuhänder die Prämie für die Verbesserungsvorschläge berechnet und ausbezahlt worden sei. Die Bf verwies darauf, dass sie eine kleine Kanzlei mit vier Mitarbeitern sei und es daher natürlich keinen Betriebsrat und keine Betriebsvereinbarung gebe. Das Fehlen einer Betriebsvereinbarung mitsamt Berechnungsmodellen für eine Prämie aufgrund eines Verbesserungsvorschlages könne nicht der Ausschluss von den gesetzlich vorgesehenen Begünstigungen sein, die für einen Verbesserungsvorschlag vorgesehen seien. Aufgrund der geschätzten und für die Bf nachvollziehbaren Kosteneinsparungen sei die Prämie für die Verbesserungsvorschläge und Formularentwicklungen berechnet worden. Nachdem die gesetzlich vorgesehenen Bestimmungen (Kollektivvertrag) über die begünstigte Besteuerung der Verbesserungsvorschläge eingehalten worden seien, ersuchte die Bf um Stattgabe ihrer Beschwerde.

Mit Vorlagebericht vom 13.07.2016 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit E-Mail vom 13.12.2020 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung von der Bf zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Strittig ist, ob die von der Bf einem Mitarbeiter gewährte Prämie für Verbesserungsvorschläge auf Grund lohngestaltender Vorschriften iSd [§ 68 Abs 5 Z 1 bis 7 EStG 1988](#) gezahlt wurde und eine Begünstigung iSd [§ 67 Abs 7 EStG 1988](#) bewirkt hat.

Die Bf gewährte im Jahr 2011 ihrem Mitarbeiter, Herrn B, eine Prämie für Verbesserungsvorschläge in Höhe von 6.000 €, die nach [§ 67 Abs 7 EStG 1988](#) begünstigt versteuert wurde.

Aus dem übermittelten „Jahreslohnkonto 2011 per 31.12.2011 für B“ geht unter anderem eine „PRAEM.SVLFD.“ in Höhe von 1.500 € (Monat 2) und eine „PRÄMIE VERBESSERUNG“ in Höhe von 6.000 € (Monat 10) hervor.

Der „Antrag auf Prämie für Verbesserungsvorschläge“ zeigt auf, aufgrund welcher Umstände, die durchgeführten Maßnahmen erforderlich gewesen seien und wie anhand welcher konkreten Vorbereitungen, Aktualisierungen, Ergänzungen und Umstellungen deren Realisierung erfolgt sei.

Der übermittelte „Formularsatz mit Copyright Herr B“ umfasst die folgenden zehn Formulare: „BUCHHALTUNG – Stammbblatt 2011“, „LOHNVERRECHNUNG – Stammbblatt 2011“, „BILANZIERUNG zum“, „CHECKLISTE NEUE KLIENTEN“, „DAUERUMBUCHUNGSBELEG“, „UVA 20..“, „Abgabeliste Monat“, „FAXEINGANG“, „ABHOLUNG MONATLICHE UNTERLAGEN“ und „TELEFONLISTE“.

Die Berechnung der Prämie erfolgte aufgrund der von der Bf geschätzten Kosteneinsparungen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen, der E-Mail vom 13.12.2020 und der folgenden Beweiswürdigung:

2. Beweiswürdigung

Aus den kollektivvertraglichen Bestimmungen über Verbesserungsvorschläge geht lediglich hervor, dass dem Angestellten für Verbesserungsvorschläge eine Prämie gebühre und die Höhe zwischen dem Arbeitgeber und dem Angestellten festzulegen sei. Jene konkrete Überlegungen bzw rechnerisch nachvollziehbaren Berechnungen bzw formelmäßigen Ableitungen, aufgrund welcher die Bf von einer veranschlagten jährlichen Kosteneinsparung in Höhe von 10.000 bis 20.000 € zu einer Prämie in Höhe von 6.000 € gelangt, sind in den lohngestaltenden Vorschriften nicht enthalten. Im Hinblick darauf, dass die ausbezahlte Prämie somit zwischen 30 und 60 % der veranschlagten Höhe der jährlichen Kosteneinsparungen beträgt und laut Punkt IX. Absatz 2 des Kollektivvertrages die Höhe zwischen dem Arbeitgeber und dem Angestellten festzulegen sei, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die lohngestaltende Vorschrift Regelungen enthält, welche die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegt.

In der Beschwerdeentscheidung wurde ausdrücklich und unmissverständlich von der Abgabenbehörde darauf hingewiesen, dass bei Prämien für Verbesserungsvorschlägen formale Voraussetzung sei, dass sie auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des [§ 68 Abs 5 Z 1 bis 7 EStG 1988](#) bezahlt würden und eine derartige Vorschrift Regelungen enthalten müsse, welche die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegten.

Nach der Judikatur kommt einer Beschwerde vorentscheidung Vorhaltecharakter zu (VwGH vom 31.05.2011, 2008/15/0288). Hat das Finanzamt in der Begründung der Beschwerde vorentscheidung das Ergebnis seiner Ermittlungen dargelegt, ist es Sache der Partei, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser Ermittlungen auseinanderzusetzen und den Feststellungen des Finanzamtes durch entsprechende Sachbeweise entgegenzutreten.

In ihrem Vorlageantrag bringt die Bf vor, dass aufgrund der geschätzten und für sie nachvollziehbaren Kosteneinsparungen die Prämie für die Verbesserungsvorschläge und Formularentwicklungen berechnet worden sei. Es mag sein, dass die geschätzten Kosteneinsparungen für die Bf nachvollziehbar seien, doch wäre es an der Bf gelegen, aufzuzeigen, aufgrund welcher konkreter, auch für Dritte nachvollziehbare, Regelungen die gegenständliche Höhe der Prämie von 6.000 € „berechnet“ wurde. Diese lohngestaltende Vorschrift muss selbst die Höhe der Prämie zumindest bestimmbar festlegen. Der so dargestellten Rechtslage ist allerdings noch vorzuschicken, dass es demjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, obliegt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen. Mit ihrem Vorbringen, dass aufgrund der geschätzten und für sie nachvollziehbaren Kosteneinsparungen die Prämie für die Verbesserungsvorschläge und Formularentwicklungen berechnet worden sei, ist es der Bf somit nicht gelungen, nachzuweisen, dass die Prämie für Verbesserungsvorschläge auf Grund lohngestaltender Vorschriften iSd [§ 68 Abs 5 Z 1 bis 7 EStG 1988](#) gewährt worden sei, da die lohngestaltende Vorschrift Regelungen vermissen lässt, welche die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß [§ 67 Abs 7 EStG 1988](#) idF BGBl. I 2002/155 sind auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinn des § 68 Abs 5 Z 1 bis 7 leg cit gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb (...) im Ausmaß eines um 15 % erhöhten Sechstels der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge mit dem Steuersatz des Abs 1 zu versteuern (zusätzliches Sechstel); Abs 2 zweiter und dritter Satz ist anzuwenden.

[§ 68 Abs 5 Satz 2 EStG 1988](#) lautet:

„Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,

4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertraglichen Vertragsteils (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern

gewährt werden.“

Unabdingbare, formale Voraussetzung für die Anwendung des [§ 67 Abs 7 EStG 1988](#) ist, dass die Prämie auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinn des § 68 Abs 5 Z 1 bis 7 leg cit gewährt werden muss.

Dazu kommt, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die lohngestaltende Vorschrift selbst die Höhe der Prämie zumindest bestimmbar festlegen muss (vgl VwGH vom 25.02.2003, 97/14/0144; Jakom/Lenneis EStG, 2020, § 67 Rz 25; Knechtl in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG 28. EL § 67 Anm 135).

Der von der Bf zitierte Absatz 2 von Punkt IX. „Jubiläumsgelder, Verbesserungsvorschläge und Diensterfindungen“ des Kollektivvertrages für Angestellte bei Wirtschaftstreuhändern lautet: *„Für Verbesserungsvorschläge und Diensterfindungen gebührt dem Angestellten eine Prämie. Die Höhe ist zwischen dem Arbeitgeber und dem Angestellten unter Beziehung des Betriebsrates – sofern eine solcher im Betrieb besteht – festzulegen. § 67 Abs 7 EStG ist hierbei anzuwenden.“*

Punkt IX. („Jubiläumsgelder, Verbesserungsvorschläge und Diensterfindungen“) Absatz 2 des Kollektivvertrages für Angestellte bei Wirtschaftstreuhändern, gültig ab 01. Jänner 2011, als lohngestaltende Vorschrift iSd [§ 68 Abs 5 Z 1 bis 7 EStG 1988](#) enthält keine Regelungen, die die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegt, sondern bestimmt, lediglich dass die Höhe zwischen dem Arbeitgeber und dem Angestellten festzulegen ist.

Die Bf führt in ihrer Beschwerde unter anderem aus, dass die Umsetzung der Vorschläge von Herrn B mit 10.000 bis 20.000 € an jährlicher Kosteneinsparung veranschlagt worden sei und dass in Anbetracht der Vorteile für ihren Betrieb sich die Bf entschlossen hätte, unter Anwendung der kollektivvertraglichen Bestimmung über Verbesserungsvorschläge eine Prämie von 6.000 € für die umgesetzten Verbesserungen an Herrn B auszubezahlen.

Die erwähnte kollektivvertragliche Bestimmung über Verbesserungsvorschläge (Punkt IX. Absatz 2) lautet, dass für Verbesserungsvorschläge und Diensterfindungen dem Angestellten

eine Prämie gebühre. Die Höhe sei zwischen dem Arbeitgeber und dem Angestellten unter Beiziehung des Betriebsrates – sofern ein solcher im Betrieb bestehe – festzulegen. § 67 Abs 7 EStG sei hierbei anzuwenden.

Der von der Bf vorgelegte „Kollektivvertrag für Angestellte bei Wirtschaftstreuhändern, gültig ab 1. Jänner 2011“ stellt – mit Hinweis auf die oben dargelegte Beweiswürdigung – keine derartige lohngestaltende Vorschrift dar.

Die Begünstigung des [§ 67 Abs 7 EStG 1988](#) setzt voraus, dass im Vorhinein in einer lohngestaltenden Vorschrift, etwa in einer innerbetrieblichen Vereinbarung im Sinn des [§ 68 Abs 5 Z 7 EStG 1988](#) die Kriterien für die Zuerkennung einer Prämie in einer bestimmten Höhe zumindest abstrakt und typisierend für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern festgelegt werden. Wird die Bestimmung der Prämienhöhe einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer überlassen, so vermag die lohngestaltende Vorschrift eine Begünstigung nach Abs 7 nicht zu bewirken (vgl *Doralt*, EStG¹⁴, § 67 Tz 72).

Im Hinblick darauf, dass aber in Punkt IX. Absatz 2 des gegenständlichen „Kollektivvertrages für Angestellte bei Wirtschaftstreuhändern, gültig ab 1. Jänner 2011“ ausdrücklich bestimmt wird, dass die Höhe der Prämie zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer festzulegen ist, ist auch aus diesem Grund die Voraussetzung für die Begünstigung des [§ 67 Abs 7 EStG 1988](#), dass die Prämie auf Grund lohngestaltender Vorschriften iSd § 68 Abs 5 Z 1 bis 7 leg cit gezahlt wurde, nicht erfüllt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob die Prämie für Verbesserungsvorschläge aufgrund einer zumindest bestimmbar festgelegten, lohngestaltenden Vorschrift, gewährt wurde, wurde im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet. Im vorliegenden Fall war daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen, sodass eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 17. Februar 2021

