



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 20. Februar 2008 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes A vom 7. Februar 2008 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für die Jahr 2004, 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung fest:

- „1) Gemäß [§ 68 Abs. 1 EStG 1988](#) sind nur jene Arbeitnehmer steuerlich begünstigt, die gezwungen sind, zu den angeführten Zeiten (Sonntag) Leistungen zu erbringen. Hierbei muss auch der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen und Zeiten die Tätigkeit zu erbringen, nachgewiesen werden. Ansonsten hätte es der Arbeitgeber und Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch Verlagerung der Tätigkeit (Überstunden) in begünstigte Zeiten herbeizuführen.
- 2) Für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ wurde mit Wirksamkeit 1.1.2005 der höchste zur Anwendung kommende Sachbezug von bisher € 510 auf € 600 angehoben. Die Anhebung des Sachbezuges ist auch für Fahrzeuge wirksam, die vom Arbeitgeber vor dem Jahr 2005 angeschafft und überlassen wurden, weil der geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers im Zeitpunkt der Nutzung zu beurteilen ist und nicht vom Anschaffungszeitpunkt durch den Arbeitgeber abhängt. Eine Neuberechnung der Sachbezugswerte musste daher durchgeführt werden.
- 3) Verbesserungsvorschläge im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG müssen Sonderleistungen sein, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen und keine

Selbstverständlichkeiten zum Inhalt haben. Bildet der Arbeitgeber z.B. eine Projektgruppe, die Einsparungen im Bereich der Abteilung finden soll, sind deren Ergebnisse keine Verbesserungsvorschläge im Sinne des EStG, da sie keine Sonderleistungen darstellen. Verbesserungsvorschläge, die der Geschäftsführer des Unternehmens macht, können nicht begünstigt besteuert werden, da – entsprechend der Rechtsprechung – es ja geradezu die Aufgabe eines Geschäftsführers ist, Einsparungspotenzial im Unternehmen zu erkennen und umzusetzen. Er erbringt daher nie eine – über die Dienstverpflichtung hinausgehende – Sonderleistung.“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ unter Hinweis auf die begründenden Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Berufungen werden gegen folgende Feststellungen Einwendungen erhoben:

Nichtanerkennung begünstigter Überstunden nach § 68 Abs. 1 EStG 1988:

Zur Nichtgewährung der Steuerbegünstigung des [§ 68 Abs. 1 EStG 1988](#) wird ausgeführt, dass diese damit begründet worden sei, dass die Geschäftsführer sich für am Sonntag geleistete Überstunden Zuschläge ausbezahlen würden, von denen € 360 steuerfrei belassen werden würden, die Firma hätte aber am Sonntag nach außen hin keinerlei Geschäftstätigkeit. Dem sei entgegen zu halten, dass der überwiegende Teil der 100% Überstunden nicht am Sonntag, sondern während der Woche in Blockzeit getätigten werden würde. Der steuerfrei belassene Betrag von € 360 entspreche ca. 16,75 Überstunden pro Monat. Wie aus den lückenlos geführten Arbeitsaufzeichnungen (in der Beilage würden als Beispiel einige Monatsaufzeichnungen übersendet werden) hervorgehe, werde diese Anzahl bereits mit den Wochentags erbrachten Überstunden ausgeschöpft. Auch ohne die am Sonntag erbrachten Überstunden bestehne bereits der Anspruch auf den maximalen Freibetrag. Überdies seien auch die Sonntagsüberstunden betrieblich zwingend notwendig. Es gehe aus den Arbeitsaufzeichnungen hervor, dass eine noch längere Arbeitszeit während der Woche aus gesundheitlichen und auch familiären Gründen nicht zumutbar sei. Der Samstag werde freigehalten, um notwendige Einkäufe tätigen zu können, die während der Woche, wie aus den Aufzeichnungen ersichtlich, nicht möglich seien. Um den umfangreichen Arbeitsaufwand als Geschäftsführer einer stark expandierenden Firma bewältigen zu können, seien daher auch die Sonntagsstunden zwingend erforderlich. Die maximal mögliche steuerliche Begünstigung sei allerdings bereits mit den wochentags erbrachten Überstunden ausgeschöpft.

Nichtanerkennung steuerbegünstigter Prämien für Verbesserungsvorschläge nach § 67 Abs. 7 EStG 1988:

Nach den LStR, Rz 1093a, seien Prämien für Verbesserungsvorschläge dann begünstigt, wenn sie Sonderleistungen darstellen würden, die über die Dienstpflicht des Vorschlagenden hinausgehen würden und keine Selbstverständlichkeiten zum Inhalt hätten, wobei der Geschäftsführer einer GmbH zur Wahrung von Einsparungsmöglichkeiten jeglicher Art verpflichtet sei.

Im konkreten Fall seien von den Geschäftsführern Programmierleistungen erbracht worden, die über die üblichen Tätigkeiten eines Geschäftsführers hinausgehen würden und im Regelfall an externe EDV-Firmen oder extra dazu angestellte EDV-Fachleute delegiert werden würden. Um diese Programme selbst erstellen zu können, hätten sich die Geschäftsführer in ihrer freien Zeit spezielles Wissen aneignen müssen. Die Programmierleistungen seien ebenfalls in der Freizeit ausgeführt worden. Es handle sich daher sehr wohl um Sonderleistungen, die keine Selbstverständlichkeiten darstellen würden. Durch das erstellte und an die Kunden weitergegebene Berechnungsprogramm hätten nachweislich die Umsätze der betreffenden Produkte im Jahr 2004 gegenüber 2003 um 17 % und im Jahr 2005 gegenüber 2003 um 24 % gesteigert werden können. Die Verbesserung für die Gesellschaft sei also nicht nur in den eingesparten Kosten gelegen, die bei Beauftragten einer externen EDV-Firma entstanden wären, sondern vor allem in der Steigerung des Umsatzes. Dafür seien im Jahr 2005 an die Geschäftsführer begünstigte Prämien für Verbesserungsvorschläge in Höhe von je € 15.000 ausbezahlt worden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird zum Berufungspunkt „begünstigte Überstundenzuschläge“ begründend ausgeführt, dass die Geschäftsführer sich die geleisteten 100% Zuschläge steuerfrei auszahlen würden. Gemäß dem Handels-Kollektivvertrag seien Überstunden in der Zeit von 20:00 Uhr bis 06:00 Uhr und an Sonn- und Feiertagen mit einem Zuschlag von 100% zu vergüten. Darüber hinaus müssten diese Nachtstunden gemäß [§ 68 Abs. 6 EStG 1988](#) mindestens 3 Stunden zusammenhängend andauern (Blockzeit). Des Weiteren werde in der Berufung wiederum angeführt, dass die Samstage freigehalten werden würden, um notwenige Einkäufe tätigen zu können.

Als Nacharbeit im Sinne der Bestimmung des [§ 68 Abs. 6 EStG 1988](#) würden Arbeitszeiten gelten, die den folgenden Voraussetzungen entsprechen würden:

Sie müssen auf Grund betrieblicher Erfordernisse (diese seien nur dann gegeben, wenn die Arbeitszeiten nicht willkürlich in die Nacht verlagert werden würden, z.B. durch „Zusammenkommenlassen von Arbeit“) zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden und in der einzelnen Nacht ununterbrochen zumindest drei Stunden dauern (Blockzeit). Um die Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen zu können, müssten alle drei genannten Erfordernisse erfüllt sein.

Weiters wird ausgeführt, dass nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen seien, die gezwungen seien, zu den dort angeführten Zeiten (Sonn-, Feiertag und Nacht) Leistungen zu erbringen. Hierbei müsse auch der zwingende Grund, gerade an diesen Tagen und Zeiten die Tätigkeit zu erbringen, nachgewiesen werden. Ansonsten hätte es der Arbeitgeber und Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch Verlagerung der Überstundentätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen. Die betrieblichen Gründe müssten derart gestaltet sein, dass sie die Nachtarbeit notwendig erscheinen lassen würden.

Zum Berufungspunkt „begünstigt besteuerte Verbesserungsvorschläge“ wird darauf hingewiesen, dass sich die Geschäftsführer in ihrer „Freizeit“, die laut Stundenaufzeichnungen fast nicht gegeben sei, spezielles Wissen aneignen hätten müssen. Auch die Programmierleistungen seien in der Freizeit ausgeführt worden. Aus diesem Grund sei der Abgabepflichtige der Meinung, dass es sich um eine Sonderleistung und somit um die Steuerfreiheit der Verbesserungsvorschläge handeln würde. Verbesserungsvorschläge im Sinne des [§ 67 Abs. 7 EStG 1988](#) müssten Sonderleistungen sein, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen würden und keine Selbstverständlichkeiten zum Inhalt hätten. Ein Geschäftsführer einer GmbH sei zur Wahrnehmung von Einsparungsmöglichkeiten jeglicher Art verpflichtet. Daher gehe es nicht über die Dienstpflichten des als Dienstnehmer beschäftigten Geschäftsführers hinaus und führe folglich auch zu keiner Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG, wenn er eine Verbesserung selbst vornehmen würde.

Im Vorlageantrag wird zum Berufungspunkt „begünstigte Überstundenzuschläge“ eingewendet, dass nicht Stellung genommen worden sei, ob die aufgezählten Erfordernisse erfüllt worden seien oder nicht. Aus den Überstundenaufzeichnungen gehe jedoch hervor, dass sehr wohl alle Erfordernisse erfüllt worden seien. Anhand der Gesamtstundenzahl sei ersichtlich, dass keine Verlagerung stattgefunden habe, die Überstunden nach 19 Uhr erbracht worden seien und die Blockzeit ebenfalls eingehalten worden sei. Leider seien die Überstundenaufzeichnungen vom Lohnsteuerprüfer überhaupt nicht eingesehen worden und auch die der Berufung beigelegten Aufzeichnungen hätten keine Berücksichtigung gefunden, obwohl in der Berufungsschrift auf die Einhaltung der Blockzeit hingewiesen worden wäre. Die Steuerbegünstigung sei daher zu Recht erfolgt.

Zum Berufungspunkt „begünstigt besteuerte Verbesserungsvorschläge“ wird der Begründung in der Berufungsvorentscheidung entgegen gehalten, dass es sehr wohl über die Dienstpflicht des Geschäftsführers hinausgehen würde, wenn er Tätigkeiten durchführen würde, die im Regelfall nicht zu den Obliegenheiten eines Geschäftsführers gehören würden und die Wissen

erfordern würden, das von einem Geschäftsführer normalerweise nicht verlangt werden könne.

Softwareleistungen dieser Art würden üblicherweise an Fremdfirmen vergeben werden oder von zu diesen Zwecken angestellten Spezialisten erbracht werden. Es sei nicht die Dienstpflicht eines Geschäftsführers, sich zu einem spezialisierten Programmierer ausbilden zu lassen. Eine solche Leistung sei als Sonderleistung zu betrachten und habe keine Selbstverständlichkeiten zum Inhalt. Da durch den Verbesserungsvorschlag nicht nur Kosten eingespart, sondern nachweislich beträchtliche Umsatzsteigerungen herbeigeführt worden seien, seien die diesbezüglichen Prämien als angemessen zu betrachten und somit alle Voraussetzungen zur Steuerbegünstigung erfüllt.

Bezüglich der Feststellung „Erhöhung des KFZ-Sachbezüge“ werden im Vorlageantrag erstmalig Einwendungen erhoben. Für die Privatnutzung der arbeitgebereigenen KFZ sei mit Verordnung [BGBI. II Nr. 467/2004](#) mit Wirksamkeit für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2004 enden, der Höchstbetrag des Sachbezugswertes von bisher € 510 auf € 600 angehoben worden. Die Berechnung des neuen Höchstsatzes sei auf Basis der ab 1.1.2005 neu geltenden Luxustangente von € 40.000,- erfolgt. Davon 1,5% nach § 4 Abs. 1 Sachbezugsverordnung würden € 600 ergeben.

Während die neue Luxustangente jedoch erst für ab dem 1.1.2005 angeschaffte KFZ gelten würde, komme der erhöhte Sachbezugswert bereits für vor dem 1.1.2005 angeschaffte KFZ zur Anwendung, mit der Begründung, dass der geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers im Zeitpunkt der Nutzung zu beurteilen sei und nicht vom Anschaffungszeitpunkt durch den Arbeitgeber abhängen würde.

Wenn der geldwerte Vorteil bis zum Jahr 2004 mit € 510 abgegolten worden sei, so sei nicht ersichtlich, wieso er ohne ersichtliche Änderung der Voraussetzungen ab dem 1.1.2005 auf € 600 ansteigen solle. Das entspräche einer Erhöhung von 17,65 %. Die von den Geschäftsführern genutzten geleasten Kraftfahrzeuge, für die in der Lohnverrechnung die von der Lohnsteuerprüfung beanspruchten alten Hinzurechnungsbeträge verrechnet worden seien, seien Baujahr 2004, zum Zeitpunkt der Erhöhung also noch kein Jahr alt. Es sei somit auszuschließen, dass der geldwerte Vorteil, d.h. der Kostenbetrag, den der Arbeitgeber aufzuwenden gehabt habe und der den Dienstnehmern zu Gute kommen würde, um 17,65% gestiegen sei.

Die Anschaffungskosten seien bei der Leasingfirma bereits im Vorjahr angefallen. Die Leasingrate sei somit gleich geblieben, ebenso die KFZ Versicherung. Erhöhte Reparaturen seien bei einem noch nicht einmal ein Jahr alten Auto auch nicht zu erwarten. Der geldwerte

Vorteil des Arbeitnehmers habe sich demnach gegenüber dem Vorjahr in keiner Weise geändert, eine Erhöhung des Hinzurechnungsbetrages sei nicht gerechtfertigt.

Zudem liege in der de facto rückwirkenden Erhöhung des Sachbezugswertes ein Verstoß gegen das Gleichheitsprinzip vor. Bei KFZ, die vor dem 1.1.2005 zu einem unter der Luxustangente liegenden Anschaffungspreis angeschafft worden seien, komme es zu keiner Erhöhung des Hinzurechnungsbetrages. Bei KFZ, für die der maximale Sachbezug auf Basis der damals geltenden Luxustangente in Ansatz gekommen sei, dagegen schon, obwohl die erhöhte Luxustangente als solche auf diese Fahrzeuge nicht anzuwenden sei. Es liege eine ungerechtfertigte Differenzierung vor, die auch durch die ab 1.1.2005 gültige Änderung für die Anschaffung nach diesem Stichtag nicht begründet werden könne.

Das Finanzamt legte die Berufungen zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Begünstigte Überstundenzuschläge nach § 68 Abs. 1 EStG 1988:

§ 68 EStG 1988 lautet auszugsweise:

- „(1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.
- (2) Zusätzlich zu Abs. 1 sind Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 43 Euro monatlich, steuerfrei.
- (3) Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfaßt werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern.
- (4) Als Überstunde gilt jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde.
- (6) Als Nachtarbeit gelten zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50%.“

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 5 Stunden eingeschränkten steuerbegünstigten "Normalüberstunden" (§ 68 Abs. 2 leg. cit.) eine eigene Steuerbegünstigung normiert, ist zwischen "Normalüberstunden" (Überstunden 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 5 Überstunden pro Monat im Ausmaß von 50% des Überstundengrundlohnes, höchstens aber monatlich 43 Euro, 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 360 Euro steuerfrei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss 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, 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 Überstundentätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (VwGH vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0207, vom 28. Oktober 2004, 2000/15/0054, vom 31. März 2004, 2000/13/0073). 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.

Zur zwingend betrieblichen Notwendigkeit der Leistung von qualifizierten Überstunden in der Nachtzeit und an Sonn- und Feiertagen durch die beiden Geschäftsführer wird in der Berufung vorgebracht, dass der steuerfrei belassene Betrag von € 360 pro Monat ca. 16,75 Überstunden pro Monat entsprechen würde. Nach den lückenlos geführten Arbeitsaufzeichnungen werde diese Anzahl bereits mit den wochentags erbrachten Überstunden ausgeschöpft. Auch ohne die am Sonntag erbrachten Überstunden bestehe bereits der Anspruch auf den maximalen Freibetrag. Überdies seien auch die Sonntagüberstunden betrieblich zwingend notwendig. Es gehe aus den Arbeitsaufzeichnungen hervor, dass eine noch längere Arbeitszeit während der Woche aus gesundheitlichen und auch familiären Gründen nicht zumutbar wäre. Um den umfangreichen Arbeitsaufwand als Geschäftsführer einer stark expandierenden Firma bewältigen zu können, seien daher auch die Sonntagsstunden zwingend erforderlich.

Mit diesem Vorbringen werden nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz zwingend betriebliche Gründe für die Ableistung von qualifizierten Überstunden, unabhängig davon ob es sich um an Sonn- und Feiertagen oder zu Nachtzeiten abgeleistete Überstunden handelt, nicht nachgewiesen. Der Verwaltungsgerichtshof stellt hohe Anforderungen an die

Aufzeichnungspflichten zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen für qualifizierte Überstunden. Dies muss umso mehr gelten, als zwischen den beiden Geschäftsführern und den beiden Gesellschafterinnen als deren Ehegattinnen ein besonderes Naheverhältnis besteht. Möchte ein Abgabepflichtiger eine Begünstigung in Anspruch nehmen, so muss er selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darlegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 22.1.1992, [91/13/0066](#); VwGH 30.4.2003, [99/13/0222](#); siehe dazu zB auch UFS 22.12.2009, RV/0313-F/09).

In Ergänzung zu den formellen Voraussetzungen über die Ableistung der qualifizierten Überstunden wurde über die Behauptung hinaus, dass die Ableistung der qualifizierten Überstunden zu Nachtzeiten und an Sonn- und Feiertagen zwingend betrieblich notwendig gewesen sei, weder irgendwelche Gründe angeführt noch Unterlagen darüber vorgelegt. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz erachtet es daher als nicht erwiesen, dass zwingende betriebliche Gründe für die Erbringung von sogenannten qualifizierten Überstunden (an Sonn- und Feiertagen und in der Nachtzeit) vorgelegen sind.

Sollte die Berufungswerberin mit ihrem Vorbringen andeuten wollen, dass die betriebliche Notwendigkeit der Sonn- und Feiertags- sowie Nachtüberstunden darauf zurück zu führen sei, dass die beiden Geschäftsführer während der Woche bzw. zur Tagesarbeitszeit mit Arbeiten bereits ausgelastet seien, wird auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen. In seinem Erkenntnis vom 28.10.2004, 2000/15/0054, hat er ausgesprochen, dass die mangelnde Zumutbarkeit der Arbeitsleistung für den Arbeitnehmer nach einem Acht- bis Neun-Stundentag unter der Woche noch keine zwingenden betrieblichen Gründe für die Erbringung dieser Arbeitsleistungen an Sonn- und Feiertagen und somit auch zu Nachtzeiten darstellt. Diese Rechtsansicht des VwGH ist für den gegenständlichen Fall von Bedeutung.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die begünstigte Besteuerung von qualifizierten Überstunden verweigert.

Steuerbegünstigte Prämien für Verbesserungsvorschläge:

§ 67 Abs. 7 EStG 1988 in der für den strittenen Zeitraum gültigen Fassung lautet:

„Auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb sowie Vergütungen an Arbeitnehmer für Diensterfindungen sind 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)“.

Was unter einem Verbesserungsvorschlag im Betrieb zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen Verbesserungsvorschläge in diesem Sinne Sonderleistungen sein, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen und - auch unter Berücksichtigung des jeweiligen Aufgabengebietes des Vorschlagenden - keine Selbstverständlichkeiten darstellen (vgl. VwGH 25.10.2001, [99/15/0198](#) u. 19.3.2002, 98/14/0193). Ist ein belohnungswürdiger Verbesserungsvorschlag zweifelhaft, muss er nachgewiesen werden. Solche Zweifel sind insbesondere dann am Platz, wenn die Vorschläge Selbstverständlichkeiten zum Inhalt haben und noch dazu von Personen stammen, die in einem besonderen Naheverhältnis zum Arbeitgeber stehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz. 4 zu [§ 67 Abs. 7 EStG 1988](#)). Darüber hinaus enthält § 67 Abs. 7 leg. cit. die formale Voraussetzung, dass die Prämie auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 leg. cit. gewährt werden muss. Diese lohngestaltende Vorschrift muss selbst die Höhe der Prämie zumindest bestimmbar festlegen (vgl. mit weiteren Nachweisen das schon angeführte Erkenntnis des VwGH vom 25.10.2001, [99/15/0198](#)).

Die beiden Personen, denen steuerbegünstigte Prämien für Verbesserungsvorschläge vergütet wurden, sind Geschäftsführer der Berufungswerberin. Gesellschafterinnen der Berufungswerberin sind zu gleichen Anteilen die beiden Ehegattinnen der Geschäftsführer. Nach den Angaben in der Berufung seien von ihnen Programmierleistungen erbracht worden, die über die üblichen Tätigkeiten eines Geschäftsführers hinausgehen würden und im Regelfall an externe EDV-Firmen oder extra dazu angestellte EDV-Fachleute delegiert werden würden. Um diese Programme selbst erstellen zu können, hätten sich die Geschäftsführer in ihrer freien Zeit spezielles Wissen aneignen müssen. Die Programmierleistungen seien ebenfalls in der Freizeit ausgeführt worden. Es sei nicht die Dienstpflicht eines Geschäftsführers, sich zu einem spezialisierten Programmierer ausbilden zu lassen.

Nach der Beschreibung in dem vom Finanzamt vorgelegten Berufungsakt handelt es sich bei den Programmierleistungen der beiden Geschäftsführer um ein „*Berechnungsprogramm für definierten Funktionserhalt XXS systemübergreifende Berechnung des Materials und der Arbeitszeit mit der Möglichkeit Rabatte zu übernehmen*“ mit dem Dateinamen F (Idee: GeschäftsführerB, Ersteller: GeschäftsführerC, Bearbeitung: GeschäftsführerB und GeschäftsführerC). Unter „Allgemeines“ ist ausgeführt, dass das Berechnungsprogramm ein sehr gutes Werkzeug für den Vertrieb sei, um den Kunden bzw. Planer von der Effizienz der Produktreihe der Berufungswerberin zu überzeugen. In diesem seien nicht nur die Produkte, sondern auch die Arbeitszeit eingearbeitet. Damit könne der Anwender Mitbewerbungsprodukte und deren Arbeitsaufwand mit den Produkten der Berufungswerberin vergleichen. Die unter „Programmgestaltung“ genannten Punkte würden den Kunden in die

Lage versetzen, sowohl seine Einkaufspreise bezogen auf den Meter verlegtes Kabel, wie auch in der Angebotserstellung rasch und effizient zu erarbeiten und dadurch die Vorteile des Komplettsystems der Berufungswerberin zu erkennen. Weiters wird z.B. unter „Kabelverlegearten“ angeführt, dass in den Detailansichten der jeweiligen Kabelverlegarten die Kabelmenge, Arbeitszeiten, Befestigungsabstände und die benötigten Artikel aufgelistet seien. In der Detailansicht könne sich der Kunde seine Arbeitszeiten, die er für Montage, wie z.B. Dübelbohren, Zusammenschrauben der Kabelrinne, Einlegen des Kabels, usw., eintragen. Zusammenfassend sei das Berechnungsprogramm eine wesentliche Hilfestellung für den Vertrieb, um dem Kunden die Vorteile des Systems der Berufungswerberin darzulegen.

Aufgrund der beigelegten Abbildungen ist ersichtlich, dass das Berechnungsprogramm auf Microsoft Excel aufgebaut wurde. Windows Excel ist ein Tabellenkalkulationsprogramm und ermöglicht umfangreiche Berechnungen mit Formeln und Funktionen, unter anderem mit kaufmännischen, statistischen und Datumsfunktionen. Es können auch logische Berechnungen (wenn...dann) durchgeführt werden. Der Funktionsumfang von Excel kann durch Programmierung in Visual Basic for Applications erweitert werden.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann sich der Ansicht der Berufungswerberin, die Erstellung des Berechnungsprogrammes zur systemübergreifenden Berechnung des Materials und der Arbeitszeit, mit der Möglichkeit auch gleichzeitig Rabatte zu übernehmen, durch die beiden Geschäftsführer würde eine über ihre Dienstpflichten hinausgehende Sonderleistung und keine Selbstverständlichkeiten im Sinne des [§ 67 Abs. 7 EStG 1988](#) darstellen zum Inhalt haben, nicht anschließen.

Nachdem Tabellenkalkulationsprogramme aus dem heutigen Büroalltag vieler Unternehmen, so auch für die Berufungswerberin als reiner Handelsbetrieb, nicht mehr wegzudenken sind und der Umgang bzw. das Arbeiten mit derartigen Programmen für die betroffenen Bediensteten beinahe zur Selbstverständlichkeit geworden ist, kann darin, dass sich die beiden Geschäftsführer spezielles Wissen für die Anwendung von Microsoft Excel angeeignet haben und darauf aufbauend das oben beschriebene unternehmensspezifische Berechnungsprogramm erstellt haben, kein Verbesserungsvorschlag im Sinne des [§ 67 Abs. 7 EStG 1988](#) gesehen werden, noch dazu, wenn der Verbesserungsvorschlag von Geschäftsführern erstellt wurde, die nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ohnehin zur Wahrnehmung von Einsparungsmöglichkeiten jeglicher Art verpflichtet sind (vgl. VwGH 26.9.2000, [99/13/0165](#)).

Auf Grund des bereits oben beschriebenen Naheverhältnisses der beiden Geschäftsführer zur Arbeitgeberin unterliegen die vorgebrachten Umstände, die zu einer begünstigten Besteuerung der Prämien führen sollen, einer besonders strengen Beurteilung.

In der Berufung wird ausgeführt, dass eine noch längere Arbeitszeit während der Woche aus gesundheitlichen und auch familiären Gründen nicht zumutbar sei. Gleichzeitig wird behauptet, dass sich die Geschäftsführer in ihrer Freizeit spezielles Wissen aneignen hätten müssen und die Programmierleistungen seien ebenfalls in der Freizeit ausgeführt worden. Dieses Vorbringen ist insofern unglaublich, als nach eigenen Angaben für die beiden Geschäftsführer einerseits eine noch längere Arbeitszeit während der Woche aus gesundheitlichen und auch familiären Gründen nicht zumutbar ist und sie daher am Sonntag arbeiten müssen und andererseits Programmierleistungen (unbezahlte) in ihrer Freizeit in der oben dargestellten Form für die Berufungswerberin erbracht worden sein sollen. Durch dieses Vorbringen werden auf Grund des Naheverhältnisses bestehende berechtigte Zweifel nicht derart beseitigt, dass die Einflussnahme auf Grund des Naheverhältnisses völlig ausgeschlossen werden kann.

Zudem wurde in keiner Weise nachgewiesen, dass die Steigerung des Umsatzes konkret auf die „Weitergabe des Programmes“ zurückzuführen ist.

Das Finanzamt hat zu Recht die begünstigte Besteuerung der in Rede stehenden Prämien versagt.

Erhöhung der Sachbezugswerte:

Gemäß § 4 Abs. 1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 in der Fassung BGBI II 2004/467 ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständige bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

Zum Inkrafttreten wird in § 8 dieser Verordnung geregelt, dass § 4 Abs. 1 in der Fassung der Verordnung [BGBI. II Nr. 467/2004](#) sowie § 4 Abs. 2 in der Fassung der Verordnung [BGBI. II Nr. 467/2004](#) anzuwenden ist, wenn

- die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005,
- die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben wird, erstmals für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2004 enden.

Damit wurde der Höchstbetrag des Sachbezugswertes für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges mit der oben genannten Verordnung von bis dahin € 510 auf € 600 angehoben. Dass der erhöhte Sachbezugswert auch für bereits vor dem 1.1.2005 angeschaffte KFZ zur Anwendung kommt, ergibt sich aus dem Verordnungstext, wonach einerseits „ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten“, also auch für Fahrzeuge, die bereits vor dem 1.1.2005 angeschafft wurden, anzusetzen ist und andererseits es nach dem Verordnungstext keine Unterscheidung dafür gibt, inwieweit eine Erhöhung der Kosten der Nutzung tatsächlich angefallen ist oder nicht. Die Anhebung des Sachbezugswertes ist auch für Fahrzeuge wirksam, die vom Arbeitgeber vor dem Jahr 2005 angeschafft und überlassen wurden, weil der geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers im Zeitpunkt der Nutzung zu beurteilen ist und nicht vom Anschaffungszeitpunkt durch den Arbeitgeber abhängt (Büsser in Hofstätter /Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 7.4 zu § 15). Wenn die Berufungswerberin in der „de facto rückwirkenden“ Erhöhung des Sachbezugswertes einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot sieht, ist dem entgegen zu halten, dass bei der Anwendung der gehörig kundgemachten Verordnung bezüglich der Bemessung der Höhe des Sachbezugswertes kein Spielraum gegeben ist. Ebenso verhält es sich mit der PKW-Angemessenheitsgrenze, die mit VO BGBI II 466/2004 für Veranlagungszeiträume ab dem Kalenderjahr 2004 mit 40.000 Euro (bis dahin 34.000 Euro) festgesetzt wurde.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Sachbezugswerte für die Benützung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2004 enden, mit € 600 anstatt mit € 510 angesetzt.

Zusammenfassend war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 25. Oktober 2013