

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin S. in der Beschwerdesache ****, vertreten durch ***, hinsichtlich der Beschwerde vom 14. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes ** vom 12. Jänner 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2008 in der Sitzung am 11. August 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1.) Verfahrensgang

Anlässlich einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) über den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2008 stellte der Prüfer fest, dass an Dienstnehmer der Beschwerdeführerin (Bf.) gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 begünstigt versteuert worden seien. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass es sich dabei um Leistungsprämien handle und daher die Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 nicht zu gewähren sei.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und forderte für die in den Jahren 2006 bis 2008 ausbezahlten Prämien bescheidmäßig Lohnsteuer nach, wobei es zur Begründung auf den vom Prüfer erstatteten Bericht verwies.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 14. Februar 2011 brachte die Bf. vor, dass sich aus den jeweiligen Dokumentationen ergeben würde, welche Verbesserungsvorschläge die Mitarbeiter im Einzelnen erstattet hätten. Daraus gehe mitarbeiterbezogen hervor, welche konkreten Vorschläge erstattet worden seien, welches Einsparungspotential mit welchen betragslichen Auswirkungen über die Verbesserungsvorschläge hätten realisiert werden können, und daraus abgeleitet die Höhe der jeweiligen Prämie.

Bei den von den Mitarbeitern gemachten Vorschlägen habe es sich nicht um Selbstverständlichkeiten gehandelt.

Die Vorschläge seien als Sonderleistung der Mitarbeiter zu werten. Sie seien nicht als Ausfluss einer Dienstpflicht erstattet worden, sondern würden ein Engagement dieser

Mitarbeiter im Interesse des Unternehmens über ihre im Dienstvertrag geregelten Pflichten hinaus zeigen.

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde die Bf. ersucht, folgende Unterlagen und Beweismittel vorzulegen:

- Vorlage jener lohngestaltenden Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988, auf Grund der die Prämien im hier maßgeblichen Zeitraum 2006 bis 2008 gewährt worden sind.
- Vorlage der Dienstverträge der betroffenen Mitarbeiter sowie der jeweiligen Arbeitsplatzbeschreibungen jeweils in der für den Prüfungszeitraum 2006 bis 2008 maßgeblichen Fassung.

In Anbetracht der Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 25. Februar 2003, 97/14/0144, 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, wurde der Bf. auch die Gelegenheit gegeben, zu den beigeschlossenen Ausführungen des Finanzamtes im Beiblatt zum Vorlagebericht Verf 46 vom 28. April 2011 Stellung zu nehmen.

Die Bf. legte in der Folge Dienstverträge und Arbeitsplatzbeschreibungen vor und brachte vor, dass Anwendungsvoraussetzung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 die in § 68 Abs. 5 Z. 7 EStG genannte lohngestaltende Vorschrift sei.

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 17.1.1984, 83/14/0189), wonach unter einer innerbetrieblichen Gewährung von Zulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 entweder eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und den in Betracht kommenden Arbeitnehmern oder eine autonome Festsetzung durch den Arbeitgeber, mit der die Arbeitnehmer ausdrücklich oder stillschweigend einverstanden sind, zu verstehen ist, wurde die Bf. mit Vorhalt vom 13. April 2015 aufgefordert, die innerbetriebliche Gewährung der Prämien im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 konkret darzulegen und durch Vorlage entsprechender Beweismittel zu belegen.

Die Bf. brachte daraufhin vor, dass allen Mitarbeitern bekannt gewesen sei, dass jedem eine Prämie gebühre, der Verbesserungsvorschläge erstatte. Die Festsetzung der Höhe der Prämie sei durch den Geschäftsführer erfolgt. Er sei in der Lage, die ökonomischen Auswirkungen der im betrieblichen Ablauf realisierten Verbesserungen

einzuschätzen. Daran habe sich der Vergütungsbetrag, mit dem der jeweilige Mitarbeiter auch einverstanden gewesen sei, orientiert.

In der am 11. August 2015 durchgeführten Verhandlung erläuterte die Bf. die unterschiedlichen Prämiensysteme des Unternehmens und brachte zusammengefasst im Wesentlichen Folgendes ergänzend vor:

Neben leistungs- und ergebnisorientierten Prämien seien auch die hier gegenständlichen Prämien für Verbesserungsvorschläge ausbezahlt worden. Leistungs- und ergebnisorientierte Prämien seien nicht steuerlich begünstigt behandelt worden.

Letztlich habe allein der Geschäftsführer die betrieblichen Auswirkungen der Verbesserungsvorschläge beurteilt und bewertet sowie die Prämienhöhe festgesetzt.

Die Dienstnehmer der Bf. seien nicht verpflichtet, Verbesserungsvorschläge in das Unternehmen einzubringen, weshalb es sich bei solchen Verbesserungsvorschlägen auch um Sonderleistungen handle. Im Übrigen sei gesetzlich nicht vorgesehen, dass es sich dabei um Sonderleistungen der Arbeitnehmer im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handeln müsse.

2.) Sachverhalt

Der erkennende Senat nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die beschwerdeführende GmbH ist im Bereich der kunststoffverarbeitenden Industrie tätig. An verschiedene Mitarbeiter der Bf. wurden Prämien in unterschiedlicher Höhe ausbezahlt und nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 versteuert. Nach dem Inhalt der vorgelegten Unterlagen wurde die Prämiengewährung im Unternehmen wie folgt gehandhabt:

Zunächst zeigten einzelne Arbeitnehmer oder Arbeitnehmerinnen in jeweils an die Bf. gerichteten Schreiben mögliche Verbesserungspotentiale im Unternehmen auf. In weiterer Folge teilte der Geschäftsführer der Bf. dem jeweiligen Dienstnehmer oder Dienstnehmerin die Gewährung der Prämie sowie deren Höhe - unter Anführung der Vorteile für das Unternehmen - schriftlich mit. Diese vom Geschäftsführer der Bf. verfassten „Zuerkennungsmitteilungen“ beziehen sich jeweils ausschließlich auf eine bestimmte Dienstnehmerin oder einen bestimmten Dienstnehmer der Bf.

Schriftliche Vereinbarungen zwischen der Bf. und ihren Dienstnehmern über die Gewährung von Prämien sowie deren Höhe im Bereich des betrieblichen Vorschlagswesens liegen nicht vor. Die Festsetzung der Höhe der Prämie erfolgte durch den Geschäftsführer nach dessen Ermessen.

3.) Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der vom Finanzamt vorgelegten Akten sowie aus den Angaben und Vorbringen der Bf.

Ausgehend von den oben dargestellten Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien keine solchen begründeten Zweifel darlegten, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erschienen.

4.) Rechtslage

Nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 sind auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne 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 kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 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.“

5.) Rechtliche Erwägungen

Im Erkenntnis vom 25. Februar 2003, 97/14/0144, hat der Verwaltungsgerichtshof zur steuerlichen Anerkennung von Prämien für Verbesserungsvorschläge beispielhaft für seine ständige Rechtsprechung Nachstehendes ausgeführt:

„Was unter Verbesserungsvorschlägen im Betrieb zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht definiert. Nach der hg Rechtsprechung müssen Verbesserungsvorschläge in diesem Sinn Sonderleistungen sein, die über die Dienstpflicht eines Arbeitnehmers hinausgehen und auch unter Berücksichtigung des Aufgabengebietes eines Arbeitnehmers keine Selbstverständlichkeiten darstellen. Der Inhalt einer Dienstpflicht richtet sich primär nach der jeweiligen Einzelvereinbarung. Im Übrigen sind die den Umständen und dem Ortsgebrauch angemessenen Dienste zu leisten. In der betrieblichen Praxis wird vielfach ein vorerst abstrakt und typisiert umschriebener Arbeitsbereich durch eine bestimmte Dienstzuteilung konkretisiert und arbeitsvertraglich verankert. Auch aus dem Typus des Arbeitsverhältnisses kann sich die inhaltliche Ausgestaltung ergeben, wobei die subsidiären Bestimmungsfaktoren wie Berufs- und Geschäftssitte eine Rolle spielen. Prämien für belohnungswürdige Verbesserungsvorschläge müssen über diesen so bestimmten Pflichtenkreis eines Arbeitnehmers hinausgehende "freiwillige" Leistungen sein. Nur in diesem Sinn müssen sie "außerhalb" des Aufgabengebietes eines Arbeitnehmers im Betrieb liegen, nicht aber in dem Sinn, dass

sich Verbesserungsvorschläge eines Arbeitnehmers auf einen anderen als den eigenen Tätigkeitsbereich beziehen müssten. Der Rahmen der von einem Arbeitnehmer objektiv zu erwartenden Leistungen muss durch die Verbesserungsvorschläge überschritten werden. Ob Prämien nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 begünstigt zu versteuern sind, ist eine durch die Abgabenbehörde zu lösende Tatfrage. Ist dies zweifelhaft, ist es Sache des Abgabepflichtigen nachzuweisen, es lägen belohnungswürdige Verbesserungsvorschläge vor. Darüber hinaus enthält § 67 Abs. 7 EStG 1988 die formale Voraussetzung, dass die Prämien auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinn des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 7 leg. cit. gewährt werden müssen. 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 (vgl. für die gesamten Ausführungen das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 2001, 99/15/0198, mwA).“

Formale Voraussetzung für die Begünstigung ist, dass die Prämie auf Grund lohngestaltender Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 7 EStG 1988 gezahlt wird.

Mit der Bindung der Prämien für Verbesserungsvorschläge an lohngestaltende Vorschriften soll eine missbräuchliche Gestaltung aufgrund individueller Dienstverträge oder durch einseitige Regelung des Arbeitgebers vermieden werden (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 67 Abs. 7 Tz 4; VwGH 23.11.1959, 2252/55).

Die Bf. beruft sich auf § 68 Abs. 5 Satz 2 Z. 7 EStG 1988. Demnach sind die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung auch im Falle innerbetrieblicher **Vereinbarungen** für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern erfüllt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 68 EStG 1988, Tz. 81). Das Vorliegen der Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 Z. 5 und 6 EStG 1988 wurde nicht behauptet.

Unter einer innerbetrieblichen Gewährung von Zulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 ist entweder eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und den in Betracht kommenden Arbeitnehmern oder eine autonome Festsetzung durch den Arbeitgeber - mit der die Arbeitnehmer ausdrücklich oder stillschweigend einverstanden sind - zu verstehen (VwGH 17.1.1984, 83/14/0189).

Bei einer innerbetrieblichen Vereinbarung im Sinn des § 68 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 muss es sich jedoch nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut um eine solche handeln, die sich auf alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern bezieht. Von allen oder einer bestimmten Gruppe von Arbeitnehmern kann aber bei einer einzigen Person keine Rede sein (vgl. das bereits angeführte Erk. des VwGH vom 25. Februar 2003, 97/14/0144).

Angesichts des unter Punkt 2.) dargestellten unbestrittenen Sachverhaltes handelt es sich im gegenständlichen Fall um eine autonome Festsetzung der Prämie durch die Bf. jeweils

bezogen auf einen einzelnen Verbesserungsvorschlag einer einzelnen Arbeitnehmerin oder eines einzelnen Arbeitnehmers.

Dieser autonomen Prämienfestsetzung im jeweiligen Einzelfall ist weder eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern noch eine autonome Prämienfestsetzung durch den Arbeitgeber - mit der alle Arbeitnehmer oder eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern ausdrücklich oder stillschweigend einverstanden gewesen wären - vorausgegangen.

Das Vorbringen der Bf., es sei allen Mitarbeitern bekannt gewesen, dass jedem eine Prämie gebühre, der Verbesserungsvorschläge erstatte, vermag nicht die Annahme einer innerbetrieblichen Vereinbarung im Sinn des § 68 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 zu begründen, weil es sich auch dabei weder um eine ausdrückliche Vereinbarung noch um ein stillschweigendes Einverständnis der Arbeitnehmer mit einer erfolgten autonomen Prämienfestsetzung handelt.

Dazu kommt, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die lohngestaltende Vorschrift selbst die Höhe der Prämie zumindest bestimmbar festlegen muss (vgl. die angeführte Rechtsprechung in Doralt, EStG¹⁴, § 67 Tz 72; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 67 Abs 7 EStG 1988, Tz. 5). Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass die dem einzelnen Arbeitnehmer gebührende Prämie erst im Nachhinein (nach Eintritt der Beurteilbarkeit des Erfolges) feststellbar ist (VwGH 27.1.1998, 93/14/0190; 25.10.2001, 99/15/0198).

So steht beispielsweise die fehlende Bestimmbarkeit der Prämienhöhe als formales Hindernis der Begünstigung nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 entgegen, wenn in der zugrunde liegenden Betriebsvereinbarung nur „von der jeweils durch die Geschäftsleitung festzulegenden Höhe“ die Rede ist (VwGH 19.3.2002, 98/14/0193).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage setzt die Begünstigung 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 (Doralt, EStG¹⁴, § 67 Tz 72; Gerhartl, ÖStZ 2008, 69).

Allein eine jeweils auf eine einzelne Arbeitnehmerin oder einen einzelnen Arbeitnehmer bezogene autonome Prämienfestsetzung durch den Arbeitgeber nach dessen Ermessen vermag daher die Steuerbegünstigung nicht zu bewirken.

Die Bf. führt dagegen unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 1998, 93/14/0190, und vom 25. Oktober 2001, 99/15/0198, ins Treffen, dass die Voraussetzung, wonach die lohngestaltende Vorschrift selbst die Höhe der Prämie zumindest bestimmbar festlegen muss, im Anwendungsbereich des EStG 1972 zum Tragen gekommen sei, nicht jedoch im Geltungsbereich des EStG 1988. Die Verweisungsnorm des § 67 Abs. 7 EStG 1972 habe

§ 68 Abs. 2 lit. d EStG 1972 nicht erfasst, hingegen sei § 68 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 von der Verweisungsnorm des § 67 Abs. 7 EStG 1988 nunmehr erfasst.

Dem ist entgegen zu halten, dass das EStG 1988 lediglich die formalen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erweitert hat, indem die Verweisungsnorm des § 67 Abs. 7 EStG 1988 auch innerbetriebliche Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern als lohngestaltende Vorschriften umfasst.

Weshalb es vor diesem rechtlichen Hintergrund und entgegen der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu § 67 Abs. 7 EStG 1988 nicht erforderlich sein sollte, dass in solchen innerbetrieblichen Vereinbarungen 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 sein müssen, konnte die Bf. nicht schlüssig darlegen. So führte der Verwaltungsgerichtshof in seinem vorhin bereits zitierten Erkenntnis vom 25. Februar 2003, 97/14/0144, aus: *„Darüber hinaus enthält § 67 Abs. 7 EStG 1988 die formale Voraussetzung, dass die Prämien auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinn des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 7 leg. cit. gewährt werden müssen. Diese lohngestaltende Vorschrift muss selbst die Höhe der Prämie zumindest bestimmbar festlegen.“*

Da es somit bereits an der formalen Voraussetzung der Gewährung der Prämien aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift fehlt, kann es im Beschwerdefall auch dahingestellt bleiben, ob die Arbeitnehmer mit ihren Verbesserungsvorschlägen über ihre Dienstpflichten hinausgehende Sonderleistungen erbracht haben.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

6.) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Da anlässlich der mündlichen Verkündung am 11. August 2015 ein Ausspruch iSd § 25a Abs. 1 VwGG unterblieb, konnte ein solcher Ausspruch auch nicht in die schriftliche Ausfertigung des Erkenntnisses aufgenommen werden.

Im Fall der Erhebung einer Revision, wird diese Revision daher mangels eines in die Entscheidung aufgenommenen Ausspruchs iSd § 25a Abs. 1 VwGG als ordentliche Revision anzusehen sein (VwGH 23.6.2014, Ro 2014/12/0037).

Linz, am 19. August 2015