

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 7. März 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 5. Februar 2013, betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1.) Verfahrensgang

Anlässlich einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) über den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2011 stellte der Prüfer u.a. fest, dass an Dienstnehmer der X-GmbH (nachfolgend: Beschwerdeführerin, Bf.) gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 begünstigt versteuert worden seien. Der Prüfer vertrat die Ansicht, es handle sich bei den streitgegenständlichen Verbesserungsvorschlägen nicht um Sonderleistungen iSd § 67 Abs. 7 EStG 1988, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen würden, sodass 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 ausbezahlten Prämien bescheidmäßig Lohnsteuer nach, wobei es zur Begründung auf den vom Prüfer erstatteten Bericht verwies.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 7. März 2013 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 Vorhalt vom 21. März 2013 ersuchte das Finanzamt die Bf., die Dienstverträge und Arbeitsplatzbeschreibungen der drei Dienstnehmer, welche Prämien für Verbesserungsvorschläge erhielten, vorzulegen und jene lohngestaltende Vorschrift, die die Grundlage für die Auszahlung der Prämien darstellte, zu übermitteln.

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.

Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung dem Unabhängige Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

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.

Der hier gegenständliche Sachverhalt gleicht im Wesentlichen jenem Sachverhalt, welcher dem rechtskräftigen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. August 2015 (zugestellt am 24. August 2015), RV/5100552/2011, zugrunde lag und die Vorjahre 2006 bis 2008 betraf.

In diesem zuletzt genannten Verfahren wurde die Bf. in einem schriftlichen Vorhalt ersucht, 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, 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 zum Verfahren RV/5100552/2011 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 verfahrensgegenständlichen 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 gewesen, 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.

Im hier gegenständlichen Beschwerdeverfahren wurden der Bf. zur Wahrung des Parteiengleichs die Sachverhaltsannahmen und die Ergebnisse der Beweisaufnahme zur Kenntnis gebracht. In einer ergänzenden Stellungnahme (E-Mail vom 14. Dezember 2016) äußerte sich die Bf. wie folgt:

„§ 67 Abs 7 EStG normiert eine betraglich limitierte begünstigte Besteuerung für „auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs 5 Z 7 gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb ...“. § 68 Abs 5 Z 7 EStG definiert als lohngestaltende Vorschrift „... soweit sie innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden“.

Mit dem (bloßen) Gewähren von Prämien für Verbesserungsvorschläge - im gegenständlichen Fall für alle Arbeitnehmer - werden die gesetzlichen Vorgaben erfüllt. Dies sieht so auch der VwGH im Erkenntnis vom 17.1.1984, 83/14/0189. Der VwGH sagt wörtlich: „Die (steuerliche) Begrenzung setzt nämlich im Fall des Abs 2 lit d [die zitierte lit d des § 68 Abs 2 EStG 1972 entspricht wortgleich § 68 Abs 5 Z 7 EStG 1988] eine „innerbetriebliche Gewährung“ voraus, d.h. 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 dieser im Schreiben des BFG vom 19.3.2015 angeführten Voraussetzung hat die Beschwerdeführerin dem BFG am 7.5.2015 die folgende Information übermittelt: „Es war allen Mitarbeitern bekannt, dass jedem eine Prämie gebührt, der Verbesserungsvorschläge erstattet. Die Festsetzung der Höhe der Prämie erfolgte durch den Geschäftsführer. Er war (und ist) in der Lage, die ökonomischen Auswirkungen der im betrieblichen Ablauf realisierten Verbesserungen einzuschätzen. Daran orientierte sich der Vergütungsbetrag, mit dem der jeweilige Mitarbeiter auch einverstanden war.“

Abweichend zu dieser Aussage des VwGH im Erkenntnis vom 17.1.1984, 83/14/0189, bzw. darüber hinaus gehend meint der VwGH in den Entscheidungen, die im Erkenntnis des BFG zitiert werden (25.2.2003, 97/14/0144, 25.10.2001, 99/15/0198, 19.3.2002, 98/14/0193), dass die Höhe der Prämie in der lohngestaltenden Vorschrift zumindest

bestimmbar festgelegt sein müsse. Dabei wird in einer Verweisungskette (in den Erkenntnissen vom 25.2.2003 und 19.3.2002 wird jeweils auf das Erkenntnis vom 25.10.2001 verwiesen und dieses verweist auf das Erkenntnis vom 27.1.1998, 93/14/0190) letztlich auf die Aussagen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.1.1998, 93/14/0190 („Basiserkenntnis“), Bezug genommen. Die Rechtsmeinung im letztgenannten Erkenntnis wird demzufolge als Argumentationsbasis für die zeitlich späteren Entscheidungen herangezogen.

Im Erkenntnis vom 27.1.1998, 93/14/0190, hatte der VwGH jedoch eine Rechtslage anzuwenden, die in einem wesentlichen Punkt von der für die nachfolgenden Entscheidungen geltenden Rechtslage abwich: § 67 Abs 7 EStG 1972 verwies gerade nicht auf § 68 Abs 2 lit d EStG 1972 (bzw. auf die gleichlautende Nachfolgebestimmung § 68 Abs 5 Z 7 EStG 1988). Daraus schließt der VwGH in diesem Erkenntnis folgerichtig, dass - wegen der in § 68 Abs 2 lit a bis c EStG 1972 enthaltenen lohngestaltenden Vorschriften (die alle eine schriftliche Grundlage voraussetzen) - diese jeweils „... die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegt ... und sie nicht von einem Übereinkommen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ... abhängig macht“. Gleichzeitig erkennt er auch: „Dass eine begünstigte Besteuerung für auf Grund von Individualvereinbarungen gewährte Prämien nicht zustehen soll, wird schon daraus deutlich, dass die Verweisungsnorm des § 67 Abs 7 EStG 1972 die lit d des § 68 Abs 2 EStG 1972 nicht einschließt.“ Damit wird offenkundig, dass der VwGH § 67 Abs 7 iVm § 68 Abs 5 Z 7 EStG - die Gesetzesänderung in Form des Einschlusses der Z 7 des § 68 Abs 5 EStG in die Verweisungsnorm des § 67 Abs 7 EStG gedanklich vorwegnehmend - verfassungskonform in diesem Erkenntnis so interpretiert, dass eine Individualvereinbarung - so wie schon im Erkenntnis vom 17.1.1984, 83/14/0189, beschrieben - den gesetzlichen Bestimmungen Genüge tut.

Die vom BFG im Erkenntnis vom 19.8.2015 (RV/5100552/2011) übernommene, für die Abweisung des Beschwerdebegehrens relevante Aussage des VwGH, die Höhe der Prämien müsse zumindest bestimmbar festgelegt sein, basiert daher auf einer abweichenden Rechtslage und ist nicht in verfassungskonformen Einklang mit der auf den entscheidungsrelevanten Sachverhalt anzuwendenden Rechtslage zu bringen.

§ 67 Abs 7 iVm § 68 Abs 5 Z 7 EStG setzt bloß ein Gewähren der Prämie voraus. Die vom BFG im zitierten Erkenntnis vom 19.8.2015 behauptete darüber hinaus gehende Anforderung einer (allgemeinen) schriftlichen „Bestimmungsgrundlage“ ist willkürlich, weil das Gesetz dafür keinen Raum lässt.

Zur Sachverhaltsdarstellung erfolgt keine (weitere) Äußerung."

2.) Sachverhalt

Die beschwerdeführende GmbH ist im Bereich der kunststoffverarbeitenden Industrie tätig. An drei verschiedene Mitarbeiter der Bf. wurden Prämien in unterschiedlicher Höhe ausbezahlt und nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 versteuert. Die Prämiengewährung wurde 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 der Dienstnehmerin die Gewährung der Prämie sowie deren Höhe - unter Anführung der Vorteile für das Unternehmen - schriftlich mit. Diese vom Geschäftsführer der Bf. verfassten „Zuerkennungsmitteilungen“ bezogen 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 lagen 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, aus dem Akteninhalt zum oben angeführten Verfahren RV/5100552/2011 sowie aus den Angaben und Vorbringen der Bf. zum gegenständlichen Verfahren sowie zum Verfahren RV/5100552/2011.

Ausgehend von den oben dargestellten Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an, zumal dieser im Wesentlichen jenem Sachverhalt, welcher dem rechtskräftigen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. August 2015 (zugestellt am 24. August 2015), RV/5100552/2011, zugrunde lag und die Vorjahre 2006 bis 2008 betraf, gleicht. 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 idF BGBl. I 2002/155 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, EStG ¹⁴, § 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 selbst dann 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 im Nachhinein und nach dessen Ermessen vermag daher die Steuerbegünstigung nicht zu bewirken.

Die Bf. führt unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 1998, 93/14/0190, vom 25. Oktober 2001, 99/15/0198, vom 25. Februar 2003, 97/14/0144 und vom 19. März 2002, 98/14/0193, zusammengefasst 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, weil die Verweisungsnorm des § 67 Abs. 7 EStG 1972 § 68 Abs. 2 lit. d EStG 1972 nicht erfasst habe, hingegen § 68 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 von der Verweisungsnorm des § 67 Abs. 7 EStG 1988 nunmehr erfasst sei.

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu § 67 Abs. 7 EStG 1988 ist allerdings im Anwendungsbereich des EStG 1988 weiterhin erforderlich, dass in lohngestaltenden Vorschriften, sohin auch in 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. So führte der Verwaltungsgerichtshof etwa 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.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

6.) Zulässigkeit einer 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.

Zu den (formalen) Voraussetzungen der Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 liegt eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. die zitierten Erkenntnisse in den Entscheidungsgründen), von der das vorliegende Erkenntnis nicht abweicht. Mangels Vorliegens einer grundsätzlichen Rechtsfrage ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision nicht zulässig.

Linz, am 19. Dezember 2016