

TE Vwgh Erkenntnis 2001/10/25 99/15/0198

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.10.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §119 Abs1;

EStG 1988 §67 Abs7;

EStG 1988 §68 Abs5;

EStG 1988 §83 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meisl und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Zehetner, über die Beschwerde der E GmbH in A, vertreten durch Dr. Wolfgang Stolz, Rechtsanwalt in 5550 Radstadt, Schernbergstraße 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 31. August 1999, RV - 624.97/1-9/97, betreffend Lohnsteuer 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin, einer Wirtschaftstreuhand GmbH, wurde eine Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1. April bis 31. Dezember 1995 vorgenommen. Nach dem Bericht des Prüfers wurde eine Anpassung der Arbeitsabläufe eines Steuerberatungsbüros an das System ISO 9001 ff, ein von TÜV-Bayern vorgegebenes Qualitätszertifikat, vorgenommen. Bezugsbestandteile, die die Bediensteten für diese Umstellungsarbeiten erhalten haben, würden die Voraussetzungen der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 7 EStG nicht erfüllen. Es sei daher eine Nachverrechnung vorzunehmen.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und forderte einen Betrag von S 39.301,-- auf den Streitzeitraum entfallender Lohnsteuer bescheidmäßig nach.

In der dagegen erhobenen Berufung legte die Beschwerdeführerin dar, strittig sei, ob die Einführung eines

Qualitätsmanagementsystems nach ISO 9001 einen belohnungswürdigen Verbesserungsvorschlag darstelle. Sämtliche Mitarbeiter hätten aus freien Stücken und in ihrer Freizeit ab Frühjahr 1995 an diesem Projekt gearbeitet. Die Einführung eines Qualitätsmanagementsystems hätte Kosten von zumindest S 1 Mio. verursacht, wenn ausschließlich externe Berater beigezogen worden wären. Die Schwierigkeit sei darin gelegen gewesen, dass es keinerlei Erfahrungen von ISO-zertifizierten WT-Kanzleien gegeben habe, sodass das gesamte Handbuch mit seinen 20 Elementen und 80 Verfahrensanweisungen von den Mitarbeitern habe erarbeitet werden müssen. Nur durch diese vorbildliche Einstellung der Mitarbeiter habe dieses Werk mit Kosten von rund S 300.000,-- vollendet werden können. Die Kanzlei sei im Herbst 1995 als erste WT-Kanzlei nach ISO 9001 f zertifiziert worden. Das Qualitätsmanagement-System stelle einen belohnungswürdigen Verbesserungsvorschlag der Mitarbeiter dar, sodass die an alle Mitarbeiter ausbezahlte Prämie alle Voraussetzungen des § 67 Abs. 7 EStG 1988 erfülle. Die Beschwerdeführerin als Dienstgeber beurteile die Verbesserungsvorschläge der Mitarbeiter als sehr wertvoll und daher belohnungswürdig. Dass es sich bei den im Kanzleihandbuch enthaltenen Verfahrensanweisungen, Formblättern, Checklisten, Leitfäden und vieles andere mehr um keine Selbstverständlichkeiten handle, würden beigelegte Kopien von Zeitungsartikeln, Fachkommentaren, etc., beweisen.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 1997 die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, acht Bedienstete der Beschwerdeführerin hätten an einem Qualitätsmanagementsystem mitgearbeitet, wobei der TÜV Bayern-Austria das zustandgekommene Ergebnis nach ISO 9001 zertifiziert habe. Die vorgelegten Ausschnitte des Qualitätsmanagement-Handbuches würden aber nur Arbeitsabläufe auflisten und Qualitätsleistungen anpreisen, die ohnedies von verantwortungsbewussten Wirtschaftstreuhändern erwartet und auf Grund der Standesethik als selbstverständlich vorausgesetzt würden.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend zum Berufungsvorbringen wurde darin ausgeführt, wenn die Einführung eines Qualitätsmanagement-Systems keine prämierungswürdige Verbesserung darstelle, würden sich nicht nahezu alle renommierten Unternehmungen des In- und Auslandes um eine Zertifizierung bemühen.

Mit Schriftsatz vom 2. September 1998 brachte die Beschwerdeführerin ergänzend vor, dass nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages für Angestellte bei Wirtschaftstreuhändern (Punkt X.) den Dienstnehmern für Verbesserungsvorschläge und Diensterrfindungen eine Prämie gebühre. Die Höhe sei zwischen dem Arbeitgeber und dem Angestellten festzulegen. § 67 Abs. 7 EStG sei anzuwenden. Im Herbst 1994 sei zwischen dem Arbeitgeber und sämtlichen Angestellten vereinbart worden, in der Kanzlei der Beschwerdeführerin ein Qualitätsmanagement-System nach ISO 9001 einzuführen und dieses - wenn möglich - von einer autorisierten Zertifizierungsstelle (TÜV-Bayern-Austria) zertifizieren zu lassen. Die Mitarbeiter hätten sich bereiterklärt, sich in ihren jeweiligen Arbeitsbereichen (Buchhaltung, Lohnverrechnung, Bilanzierung, Verwaltung/Sekretariat, Betriebswirtschaft) Verfahrensanweisungen, Checklisten, Arbeitsbehelfe, Leitfäden und vieles andere mehr zu erarbeiten.

Es sei sodann eine schriftliche Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Mitarbeitern geschlossen worden, wonach unter der Bedingung, dass das von den Mitarbeitern erarbeitete Qualitätsmanagement-System vom TÜV-Bayern-Austria zertifiziert werden würde, sämtliche Mitarbeiter eine Prämie in Höhe von S 5.000,-- bis S 20.000,-- erhalten würden. Da die Zertifizierung am 5. Dezember 1995 erfolgt sei, sei die Bedingung erfüllt und die Prämie ausbezahlt worden.

Die belangte Behörde wies die Berufung mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid als unbegründet ab.

In der Begründung wurde nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens ausgeführt, nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 sei formale Voraussetzung, dass Prämien für Verbesserungsvorschläge auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 7 leg. cit. gezahlt worden seien. Es kämen demnach auch innerbetriebliche Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern in Betracht. Allerdings müssten diese Vereinbarungen die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegen. Eine derartige Vereinbarung habe die Beschwerdeführerin nicht vorgelegt.

Die Beschwerdeführerin habe auch konkrete Verbesserungsvorschläge, die einzelnen Dienstnehmern zuzuordnen seien, nicht angeführt, sondern lediglich festgehalten, dass sie die Verbesserungsvorschläge der Mitarbeiter als sehr wertvoll und daher belohnungswürdig beurteile. Aber weder das Interesse von Kollegen der Beschwerdeführerin an dem erstellten Handbuch noch beigelegte Kopien von Zeitungsartikeln und Fachkommentaren könnten beweisen,

dass es sich bei den im erstellten Kanzleihandbuch enthaltenen Verfahrensanwendungen, Formblättern, Checklisten, Leitfäden u.v.a.m., um keine Selbstverständlichkeiten handle. Dass es nur einen nach ISO 9001 zertifizierten Wirtschaftstreuhänder gebe, werde nicht bestritten.

Die - nicht vorgelegte - behauptete schriftliche Vereinbarung, dass alle Dienstnehmer bei Erlangen des ISO-Zertifikates eine Prämie zwischen S 5.000,-- und S 20.000,-- erhalten würden, enthalte ein auf nicht bestimmte Verbesserungsvorschläge eines einzelnen Dienstnehmers abzielendes Versprechen einer pauschalen Belohnung für alle Arbeitnehmer unter der Bedingung, dass die angestrebte Zertifizierung gelinge. Es hätte daher auch der Fall eintreten können, dass die Mitarbeiter trotz ihres Einsatzes "leer" ausgegangen wären, wenn die Bedingung der Zertifizierung nicht erfüllt worden wäre. Dies beweise, dass es sich bei den strittigen Prämien nicht um solche für konkrete Verbesserungsvorschläge gehandelt habe, sondern ganz allgemein um Erfolgsprämien, die für den Erfolg des gesamten Unternehmens bezahlt worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin meint, die behauptete schriftliche Vereinbarung sei von den Behörden nie in Abrede gestellt und auch nie verlangt worden. Deshalb werde der Beschwerde eine Kopie derselben beigelegt. Im Übrigen gehe es bei der Einführung eines Qualitätsmanagements nach ISO-9001 ff nicht nur um eine optimale Gestaltung der Arbeitsabläufe durch entsprechende Arbeitsbehelfe, Checklisten u.dgl. Da es bis 1995 weltweit keinen einzigen Dienstleistungsbetrieb mit ISO-Zertifizierung gegeben habe, habe das gesamte aus über 400 Seiten bestehende Handbuch von den Mitarbeitern erarbeitet werden müssen. Bei Erstellung dieses aus ca. 20 Elementen, 70 Verfahrensanweisungen, zahllosen Checklisten und umfangreichen Leitfäden bestehenden Handbuches sei kein Mitarbeiter ausgeschlossen worden. Das Hauptziel der ISO-Einführung sei gewesen, dass jeder Mitarbeiter in seinem Arbeitsbereich nach selbst geschaffenen Kriterien bei seiner täglichen Arbeit gleich vorgehe und diese Vorgehensweise so genau und schriftlich dokumentiere, dass jederzeit eine Kontrolle möglich sei bzw. dass die bisherigen Arbeitsschritte von einem nachfolgenden Arbeitskollegen ohne Einarbeitungszeit fortgesetzt werden könnten. In der Kanzlei der Beschwerdeführerin seien die einzelnen Arbeitsbereiche in Gruppen organisiert. Es sei daher unerlässlich, dass sich alle Mitarbeiter dieser Gruppen ihren eigenen Arbeitsbereich selbst optimal gestalteten und in Verfahrensanweisungen schriftlich festschreiben. Durch die zusätzliche Einführung von Fehlerquellenmeldungen werde die Sinnhaftigkeit sowohl in organisatorischer als auch in wirtschaftlicher Hinsicht laufend überprüft. Durch die Zertifizierung im Dezember 1995 und 1998 sowie in der Verbesserung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Kanzlei liege der Beweis dafür, dass die Arbeit der Mitarbeiter bei der Erstellung des ISO-Handbuches Verbesserungsvorschläge im Sinne des Kollektivvertrages für Angestellte in Wirtschaftstreuhandkanzleien und des § 67 Abs. 7 EStG 1988 darstellten.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 sind 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 Dienstleistungen im Ausmaß eines 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.

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 (vgl. das Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 92/13/0183) und - auch unter Berücksichtigung des jeweiligen Aufgabengebietes des Vorschlagenden - keine Selbstverständlichkeiten darstellen (vgl. das Erkenntnis vom 17. November 1992, 92/14/0169). Der Inhalt einer Dienstpflicht richtet sich primär nach der 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. Belohnungswürdige Verbesserungsvorschläge müssen über diesen so bestimmten Pflichtenkreis des Dienstnehmers hinausgehende "freiwillige" Leistungen sein. Nur in diesem Sinn müssen sie "außerhalb" des Aufgabengebietes des einzelnen Arbeitnehmers im Betrieb liegen, nicht aber in dem Sinn, dass sich der Verbesserungsvorschlag des Arbeitnehmers auf einen anderen als den eigenen Tätigkeitsbereich beziehen müsste (vgl. W. Geppert, Dienstleistung und

Verbesserungsvorschlag im österreichischen Recht, ö.R.d.A. 1972, 147 ff). Der Rahmen der vom Arbeitnehmer objektiv zu erwartenden Leistungen muss durch den Verbesserungsvorschlag überschritten werden (vgl. Geppert, a.a.O., 292, 293 und 297). Die Beantwortung der Frage, ob eine Zahlung eine Prämie für Verbesserungsvorschläge darstellt, bedarf der Lösung dieser Tatfrage durch die Behörde. Ist ein belohnungswürdiger Verbesserungsvorschlag zweifelhaft, muss er nachgewiesen werden (vgl. Hofstätter/Reichel, § 67 Abs. 7 EStG 88, Tz 4).

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. das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 1998, 93/14/0190, und Doralt, EStG4, § 67 Tz. 72).

Dieser Rechtsauffassung 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. etwa das hg. Erkenntnis vom 26. September 2000, 99/13/0165, m.w.N.).

Da die Beschwerdeführerin die behauptete Vereinbarung nicht vorgelegt hat, konnte sich die belangte Behörde lediglich auf das Vorbringen stützen. Nach diesem sollten die Mitarbeiter unter der Bedingung, dass das von den Mitarbeitern erarbeitete Qualitätsmanagementsystem vom TÜV-Bayern-Austria zertifiziert werde, eine Prämie von S 5.000,-- bis S 20.000,-- erhalten. Wenn die belangte Behörde daraus den Schluss gezogen hat, dass die behauptete Vereinbarung die Höhe der Prämie für Verbesserungsvorschläge nicht bestimmbar festlegte, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Nach dem Vorbringen im Verfahren war die Höhe der Prämie von vornherein nicht klar, sondern bedurfte offenbar bei Eintritt der Bedingung einer weiteren Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Der belangten Behörde ist darüber hinaus zuzustimmen, dass die Beschwerdeführerin im Verfahren keine konkreten Verbesserungsvorschläge der einzelnen Dienstnehmer behauptet und dargetan hat. Die Erstellung eines Handbuchs von allen Mitarbeitern gemeinsam reicht zur Annahme eines Verbesserungsvorschlages im Betrieb im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG nicht hin. Nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist beim Lohnsteuerabzug der Arbeitnehmer Steuerschuldner. Daraus folgt, dass die steuerrechtliche Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG nur für Prämien in Betracht kommen, die dem jeweiligen Arbeitnehmer auf Grund der von ihm persönlich gemachten Verbesserungsvorschläge gewährt werden (vgl. auch hiezu das hg. Erkenntnis vom 20. September 2000, 99/13/0165). Die Beschwerdeführerin hat aber im gesamten Verfahren keine Behauptungen aufgestellt, welcher Arbeitnehmer welche konkreten Verbesserungsvorschläge im Unternehmen tatsächlich gemacht hat. Die allgemein gehaltenen Ausführungen über die Zertifizierung des Unternehmens sowie die Verbesserung der wirtschaftlichen Ergebnisse des Betriebes enthalten keine Aussage darüber, von wem welche Tätigkeiten ausgeführt worden sind und deuten nicht einmal eine personenbezogene Darstellung von dem Dienstgeber gegenüber gemachten Verbesserungsvorschlägen an.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 25. Oktober 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1999150198.X00

Im RIS seit

11.03.2002

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