

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache X., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41-43, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 04.10.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 03.09.2012, betreffend Einkommensteuer 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

I. Sachverhalt

1. Verfahrensverlauf

Der in Deutschland wohnhafte Beschwerdeführer (Bf) war neben seiner Beschäftigung bei einem deutschen Dienstgeber bis zum 31. Juli 2011 auch Dienstnehmer (Geschäftsführer) der in Österreich ansässigen Fa. AGmbH Mit der Übermittlung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 an das Finanzamt legte der Bf folgenden Sachverhalt offen, bei dem es sich seiner Ansicht nach um einen nicht steuerbaren Schadenersatz handle:

In seiner Funktion als Geschäftsführer der A GmbH sei über ihn eine Verwaltungsstrafe wegen Verstoßes gegen die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes verhängt worden, wobei die A GmbH für diese Strafe gemäß § 9 Abs 7 VStG zur ungeteilten Hand hafte. Der Strafe liege ein Werkvertrag zwischen der ungarischen Firma Fa.M und der A GmbH über die Zerlegung von Rindfleisch am Standort der A GmbH zugrunde. Der Vertrag sei vom Unabhängigen Verwaltungssenat als Arbeitskräfteüberlassung an die A GmbH eingestuft worden. Zur Abdeckung der Strafzahlung sei dem Bf seitens der A GmbH ein Darlehen unter fremdüblichen Bedingungen gewährt worden; die Strafe sei mit 1. Juli 2011 zur Gänze an die Strafbehörde überwiesen worden.

Die Fa. M habe gegenüber dem Bf als Geschäftsführer der A GmbH vor dem Hintergrund, dass ihr Rechtsvertreter den angeführten Werkvertrag im Hinblick auf einen Verstoß gegen

öffentlich-rechtliche Vorschriften als unbedenklich eingestuft habe, eine mündliche Schad- und Klagloserklärung abgegeben, die sich auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Pflichten hinsichtlich der Ausländerbeschäftigung bezogen habe. Diesbezüglich lägen auch Schreiben der Fa. M gegenüber dem Bf vom 21. Juli 2011 vor, in denen der Anspruch auf Schadloshaltung bestätigt werde. Die Fa. M habe aufgrund dessen bisher im Juli 2011 Schadloshaltungszahlungen iHv 10.000,00 EUR an ihn geleistet und werde voraussichtlich im August bzw. September 2011 den restlichen Strafbetrag ersetzen. Die Schadloshaltung werde zur Abdeckung des Darlehens des Geschäftsführers gegenüber der A GmbH verwendet.

Das Finanzamt qualifizierte die Schadloshaltungszahlungen durch die Fa. M an den Bf als steuerpflichtige Einkünfte und unterzog sie der Besteuerung, wobei der Bf als beschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 102 EStG 1988 zur Einkommensteuer 2011 veranlagt wurde.

Dagegen erhob der Bf am 4.10.2012 Berufung (nunmehr Beschwerde). Begründend führte er aus, die Firma M sei aufgrund der von ihr abgegebenen Schad- und Klagloserklärung verpflichtet gewesen, hinsichtlich der festgesetzten Strafen Schadenersatz zu leisten. Es würde sich dabei um echten Schadenersatz handeln, der keinen Bezug, lohnwerten Vorteil oder ein Entgelt von dritter Seite darstellte. Die der Schadloshaltung zu Grunde liegende Verwaltungsstrafe wären steuerlich nichtabzugsfähig, weil der betriebliche bzw. berufliche Veranlassungszusammenhang durch das private Verschuldenselement überlagert und das verpönte Verhalten der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zugeordnet werden würde. Dies gälte unabhängig davon, ob man die Schadloshaltungszahlung der Fa. M ihm als Geschäftsführer oder der A GmbH zurechnete. Damit wären aber auch die Schadloshaltungszahlungen der Fa. M der Privatsphäre des Bf zuzuordnen und daher nicht steuerpflichtig.

Zur näheren Begründung seiner Rechtsansicht verwies der Bf auf das Gutachten der Universitätsprofessoren Aigner/Kofler/Kofler/Tumpel vom 11.8.2011.

Mit dem angefochtenen Entscheidung gab der Unabhängige Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht, BFG) der Berufung (nunmehr Beschwerde) Folge. Begründend hielt er fest, dass es an einem steuerlich relevanten Zusammenhang zwischen dem Dienstverhältnis des Bf als Geschäftsführer der A GmbH und der Ersatzleistung (Schadloshaltung) durch die Fa. M fehlen würde. Der Schadenersatz durch die Fa. M wäre nicht deshalb geleistet worden, weil der Bf als Geschäftsführer eine Arbeitsleistung erbracht hätte, sondern weil ihm ein zivilrechtlicher Anspruch auf Schadenersatz zugestanden wäre.

Das Dienstverhältnis des Bf wäre weder Voraussetzung für dessen Strafbarkeit noch Grundlage der Ersatzleistung durch die Fa. M gewesen.

Über die Beschwerde der beschwerdeführenden Partei Salzburg-Stadt (Amtsbeschwerde) gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (nunmehr Erkenntnis des BFG) vom 22.1.2013, RV/0611-S/12, hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) mit Erkenntnis vom 10.2.2016, ZI.2013/15/0128, entschieden.

Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (nunmehr Erkenntnis BFG) wurde gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufgehoben.

Damit tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat. Die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 4.10.2012 gilt somit wieder als unerledigt.

2.entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wurde aufgrund der Aktenlage bzw der aus dem dargestellten Verfahrensverlauf resultierenden Ermittlungsergebnissen festgestellt. Die Feststellungen stützen sich auf die in Klammer angeführten Beweismittel.

Über den Bf als Geschäftsführer der A GmbH wurde vom UVS Salzburg mit Straferkenntnis vom 7.6.2011 wegen Verstoßes gegen die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes eine Verwaltungsstrafe (€ 342.100,00) verhängt (UVS-XY Das Erkenntnis des UVS wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 22.3.2012, 2011/09/0188 bestätigt.

Die ungarische Fa. M hat dem Bf gegenüber eine mündliche Schad- und Klagloserklärung (§1034 ABGB) abgegeben (Bestätigung der Schadloserklärung vom 21.7.2011 durch die Fa. M.). Die Schadloserklärung bezog sich auch auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Pflichten hinsichtlich der Ausländerbeschäftigung.

Die Schadloshaltungszahlung der Fa. M wurde vom Bf zur Tilgung des ihm seitens seines Arbeitgebers zur Abdeckung der Strafzahlung gewährten Darlehens verwendet.

Am 10.2.2016, zur Zl.2013/15/0128, erging das Erkenntnis des VwGH, womit die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22.1.2013, RV/0611-S/12, aufgehoben wurde.

II.Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw des Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

III. Rechtsausführungen

Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung künftiger Einnahmen.

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen.

Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abzugsfähig.

§ 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG 1988 idF AbgÄG 2011 normiert nunmehr ein uneingeschränktes Abzugsverbot für Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der europäischen Union verhängt werden.

Dieses uneingeschränkte, vom Verschulden unabhängige, Abzugsverbot von Geldbußen wurde in den Gesetzesmaterialien zu § 20 Abs Z 5 EStG 1988 damit begründet, dass der Pönalcharakter von Strafen nicht durch die Abzugsfähigkeit unterlaufen werden sollte (siehe ErlRV 1212 BlgINr 24. GP, 17). Mit dem Abzugsverbot der § 20 EStG 1988 werden somit derartige Aufwendungen ex lege der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zugeordnet und verlieren damit den Zusammenhang mit der steuerrelevanten betrieblichen oder beruflichen Sphäre. Damit sind Folgeaufwendungen, selbst wenn sie vom Wortlaut des § 20 EStG nicht erfasst sind, grundsätzlich der Privatsphäre zuzuordnen und deshalb ebenfalls nicht abzugsfähig.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Bei den Einkünften im Sinne des Abs 1 ist es unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen. Für den Begriff des Arbeitslohnes kommt es ausschließlich darauf an, ob der Zufluss eines Wirtschaftsgutes seinen Grund in einem bestehenden Dienstverhältnis hat. Es sind darunter alle Arbeitgeberleistungen zu verstehen, die durch die Beschäftigung veranlasst sind. Trifft dies zu, fallen unter den Begriff Bezüge und Vorteile sowohl solche, die dem Arbeitnehmer unmittelbar zufließen als auch Bezüge und Vorteile, die dem Arbeitnehmer nur unmittelbar von dritter Seite zukommen (VwGH 11.3.1958, 0142/57).

Werden über den Arbeitnehmer verhängte Geldstrafen vom Arbeitgeber ersetzt, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor (VwGH 23.5.1984, 83/13/0092).

Dies gilt auch dann, wenn die Bestrafung ohne Verschulden des Arbeitnehmers oder überhaupt zu Unrecht erfolgte, da die Verbindlichkeit aus der Bestrafung den Arbeitnehmer und nicht den Arbeitgeber trifft (VwGH 11.6.1991, 91714/0094).

Gemäß § 1 Abs 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen nach § 98 Abs 1 Z 4 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird.

Bezieht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer Einkünfte im Sinne des § 98 Abs 1 Z 4 EStG 1988, so ist die Einkommensteuer im Veranlagungswege zu erheben (§ 102 EStG 1988).

IV. Erwägungen

Unter Bezugnahme auf das dazu ergangene Erkenntnis des VwGH vom 10.2.2016, Zl. 2013/15/0128, wird ausgeführt:

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs alle Bezüge und Vorteile aus dem Dienstverhältnis, daher auch der Ersatz von Geldstrafen, die über den Dienstnehmer wegen Übertretung von Rechtsvorschriften im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Arbeit verhängt werden (vgl. VwGH vom 29. Jänner 1991, 91/14/0002; 11. Juni 1991, 91/14/0094; 23. Mai 1984, 83/13/0092, VwSlg. 5898).

An dieser Rechtsprechung hat sich durch das Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011 keine Änderung ergeben, zumal der Verwaltungsgerichtshof schon für die Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2011 Geldstrafen im Allgemeinen als nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung beurteilt hat (vgl. VwGH vom 29. März 2012, 2009/15/0035) und ungeachtet dessen von einer Steuerpflicht von Ersatzzahlungen an den Dienstnehmer ausgegangen ist.

Die Frage der Steuerbarkeit solcher Einnahmen richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen der Zuordenbarkeit von Einnahmen zu den Einkunftstatbeständen des § 2 Abs 3 EStG 1988.

Im gegenständlichen Fall sieht der VwGH den Vorteil der Abdeckung der über den Bf verhängten Strafzahlung durch die Fa. M in klarem Veranlassungszusammenhang zu seinem Dienstverhältnis als Geschäftsführer der A GmbH. Dies deshalb, weil eine solche Ersatzleistung dem Bf ja nur deshalb zu Teil wurde, weil das "schädigende" Ereignis im Zusammenhang mit seiner dienstlichen Tätigkeit gestanden ist und die Fa. M im Rahmen ihrer Geschäftsbeziehung mit dem Dienstgeber des Bf eine Schad- und Klagloserklärung betreffend "die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Pflichten hinsichtlich der Ausländerbeschäftigung" abgegeben hat. Diese Erklärung und die daraus folgende Schadloszahlung an den Bf hat die Fa. M zweifelsfrei nur im Hinblick auf ihre Geschäftsbeziehung zum Dienstgeber des Bf und nicht im Hinblick auf dessen private Lebenssphäre geleistet, weshalb die Zuwendung vernünftigerweise als Frucht der Leistung des Bf für den Dienstgeber angesehen werden muss.

Für die Frage der Steuerbarkeit von Ersatzleistungen aufgrund eines Veranlassungszusammenhangs zum Dienstverhältnis kann es keinen Unterschied machen, ob der Dienstgeber selbst seinem Dienstnehmer eine Verwaltungsstrafe ersetzt oder ob die Verwaltungsstrafe von einem Vertragspartner des Dienstgebers aufgrund dabei eingegangener vertraglicher Nebenpflichten ersetzt wird. Ersetzt nicht der Dienstgeber dem Dienstnehmer solche Beträge, sondern ein mit dem Dienstgeber in Vertragsbeziehung stehender Dritter, wird die Ersatzleistung allerdings im Allgemeinen - jedenfalls nach der im Beschwerdefall anzuwendenden Rechtslage vor dem 2. AbgÄG 2014, BGBl. I 105/2014, - nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, sondern nur im Wege

der Veranlagung zu erfassen sein (vgl. näher VwGH vom 29. April 2010, 2007/15/0293, mwN).

Der Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen

V.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.

Dies liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Die steuerlichen Konsequenzen einer Schadloshaltung hinsichtlich einer Geldstrafe durch einen Dritten wurde vom VwGH im Erkenntnis vom 10.2.2016 rechtlich beurteilt.

Eine ordentliche Revision ist daher unzulässig.

Salzburg-Aigen, am 24. August 2016