



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch SenatXYZ über die Berufung der Bw.Adr., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes C., vertreten durch K., betreffend Einkommensteuer 2001 nach der am 28. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. (Berufungswerberin) bezog im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und beantragte für diesen Zeitraum eine Arbeitnehmerveranlagung.

Das Finanzamt erließ am 15. April 2003 den Einkommensteuerbescheid 2001. Gegen diesen Bescheid brachte die Bw. am 28. April 2003 Berufung ein. Der Einkommensteuerbescheid 2001 wurde aufgrund der Berufung mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 16. September 2003 abgeändert.

Die Lohnsteuerprüfung fertigte nach einer Prüfung bei der A. eine Kontrollmitteilung betreffend die Bw. aus, und wird darin ausgeführt, dass die Bw. Beträge hinterzogen habe. Es wird auf eine beiliegende Vereinbarung vom 15. Mai 2001 verwiesen und ein Saldo per 26. April 2001 in Höhe von S 1.061.539,44 und weiters ein Saldo laut Bilanz per 30. September 2002 in Höhe von € 68.529,69 angeführt. Laut Literatur zu § 25 EStG seien Unterschlagungen

zu erfassen. Die der Kontrollmitteilung beiliegende Vereinbarung vom 15. Mai 2001 (siehe Akt, S 10) hat folgenden Wortlaut:

*"Vereinbarung*

*abgeschlossen zwischen:*

*1. A., Adr.1 einerseits und*

*2. Frau Bw., Angestellte, Adr.2 andererseits wie folgt:*

*I. Frau Bw. war Dienstnehmer der A.. Sie hat in dieser Eigenschaft ihrer Dienstgeberin per Saldo 17.04.2001 den Betrag von ATS 1.079.493,22 entzogen. Hiezu wird festgestellt, dass nun eine Revision durch die Muttergesellschaft der A. stattfindet. Wenn diese Revision einen höheren Betrag ergibt, ist dieser höhere Betrag noch entsprechend zu berücksichtigen. Im Übrigen sind Verzugszinsen bis 26.04.2001 in der Höhe von ATS 19.046,92 aufgelaufen. Unter Berücksichtigung dieser Verzugszinsen hat sich die Schuld von Frau Bw. per 26.04.2001 auf ATS 1.098.539,44 erhöht. Frau Bw. hat in der Zwischenzeit zum Zweck der Schadensgutmachung einen Betrag von ATS 37.000,- bezahlt, sodass die Forderung der A. sich auf ATS S 1.061.539,44 reduziert hat. Dieser Betrag ist unter Berücksichtigung der nachstehend vereinbarten Rückzahlung vom fallenden Kapital ab 27.04.2001 zu verzinsen und zwar in der Höhe des 3-Monats Euribor zuzüglich 1,5 %.*

*II. 2.1. Frau Bw. wird innerhalb von 14 Tagen an die A. einen Betrag von ATS 70.000,- aus dem Verkauf eines Pferdes zu bezahlen. Im Übrigen vereinbaren die Vertragsteile zur Abstattung der im Pkt. I. dieser Vereinbarung angeführten Schuld der Frau Bw. folgendes:*

*2.2. Frau Bw. bezahlt beginnend mit 01.06.2001 monatlich im vorhinein mit einem 3-tägigen Respiro einen Monatsbetrag von ATS 10.000,-, der auf Zinsen und hienach auf das Kapital verrechnet wird und bis zur gänzlichen Abdeckung der Schuld in aufeinanderfolgenden Monaten zu bezahlen ist. Gerät Frau Bw. mit der Bezahlung von 2 Raten in Verzug, tritt der Terminverlust ein, das heißt der gesamte aushaftende Betrag wird in Einem zur Zahlung fällig.*

*2.3. Frau Bw. ist verpflichtet im Monat Jänner eines jeden Jahres ihre aktuelle Einkommens- und Vermögenslage der A. bekannt zu geben. Die A. hingegen ist berechtigt, nach dieser Bekanntgabe nach ihrem Ermessen neue Monatsraten festzulegen, die dann von Frau Bw. auch zu leisten sind, dies auch mit der Konsequenz eines Terminverlustes gemäß dem vorhergehenden Unterpunkt.*

*X., am 15. 5. 2001" Unterschriften.*

In einem Aktenvermerk vom 13. Juli 2004 wird vom Finanzamt festgehalten (siehe AN-Akt, S 12) dass die Bw. nach telefonischer Rücksprache im Amt vorgesprochen (April 2004) und zugesagt habe, dem Finanzamt die bisher geleisteten Rückzahlungsbeträge bekanntzugeben, was bis zur Anfertigung des Aktenvermerkes noch nicht erfolgt sei. Nach telefonischer Rücksprache mit Herrn Y. vom 25. April 2004 (Firma A.) sei eruiert worden, dass an Rückzahlungen neben den Beträgen laut Vereinbarung 2001 € 436,00, 2002 € 600,00 und 2003 € 900,00 geleistet worden seien.

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 13. Juli 2004 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2001 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2001), mit dem der Bw. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unter dem Titel "Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug" S 985.540,00 zugerechnet wurden.

Das Finanzamt führte in der Bescheiddbegründung u.a. wie folgt aus:

"Laut amtlichen Unterlagen haben Sie im Jahr 2001 von der Firma A. Geld unrechtmäßig entzogen. Dies stellt steuerrechtlich einen Zufluß von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dar, welche im Wege der Veranlagung zu erfassen sind (Rückzahlungen sind im Jahr der Zahlung Werbungskosten). Unter Zugrundelegung der Vereinbarung vom 15.5.2001 wurden die Einkünfte wie folgt errechnet:

entzogener Betrag	1.079.493,-- S
Verzugszinsen	19.047,-- S
Rückzahlung	-37.000,-- S
Rückzahlung	-70.000,-- S
Rückzahlung	-6.000,-- S"

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 11. August 2004 u.a. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 13. Juli 2004 ein und begründete dies damit, dass laut Auskunft der Firma A. dieser Geldbetrag als Darlehen zu sehen sei, da der Bw. Zinsen verrechnet würden und sie monatliche Rückzahlungen tätige, dies bedeute, es stelle nicht einen Zufluss von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dar. Die Bw. beantrage daher die Berücksichtigung dieser Umstände.

Mit Schriftsatz vom 5. November 2004 brachte der nunmehrige steuerliche Vertreter der Bw. u.a. eine Ergänzung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 13. Juli 2004 beim Finanzamt ein und führte Folgendes aus:

Im Einkommensteuerbescheid 2001 seien die unterschlagenen Beträge bei der Firma A. als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gewertet worden, die im Wege der Veranlagung zu versteuern seien. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. stellten diese keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dar. Würden die Unterschlagungen Einkünfte aus

nichtselbständiger Tätigkeit darstellen, sei die Vereinbarung, die mit der Firma A. im Jahr 2001 geschlossen worden sei, als Innovation zu beurteilen, die eine Umwandlung der Forderung in eine Darlehensverpflichtung darstelle und die zurückzuzahlenden Beträge würden sofort Werbungskosten darstellen. Es werde im Wege der Berufungsvorentscheidung begehrt, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit die Einkünfte aus der Unterschlagung außer Ansatz bleiben. Weiters sei festzuhalten, dass bei der Berechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit irrtümlich die Verzugszinsen dazugerechnet worden seien, die keinesfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sein könnten, da sie nicht zugeflossen seien.

Wie auch bekannt sei, habe die Bw. im Jahr 2001 bei der Firma A. Gelder unrechtmäßig entzogen. Mit Vereinbarung vom 15. Mai 2001 sei ein Darlehensvertrag geschlossen worden, in dem vereinbart worden sei, dass der ausstehende Betrag mit einem Zinssatz von 1,5 % über dem 3 Monats-Euribor verzinst und zurückgeführt werde. Diese Form enthalte alle Bestandteile eines Darlehensvertrages. Er sei rechtsverbindlich zwischen beiden Vertragsparteien geschlossen worden, die eine exakte Rückzahlung vereinbart hätten. Somit liege keine einseitige Erklärung von der Bw. vor, wie sie den entstandenen Schaden begleichen solle, sondern es sei ein beidseitig geschlossener Vertrag über das gewährte Darlehen.

Die Firma A. habe der Bw. diesen Betrag nicht auf einmal fällig gestellt, woraus sich eine beidseitig rechtsverbindlich geschlossene Vereinbarung ergebe. Auf Grund dieses Vertrages sei die Firma A. auch nicht in der Lage, den Betrag sofort fällig zu stellen, wenn die Bw. die vereinbarten Vertragsbedingungen einhalte. Somit sei nach Erachten des steuerlichen Vertreters nicht erkennbar, wo ein Unterschied zu einem Darlehensvertrag bestehen sollte und somit sei durch Novation ein Darlehensvertrag entstanden.

Dem steuerlichen Vertreter der Bw. sei sehr wohl bekannt, dass sich die Judikatur der Finanzverwaltung bei der Würdigung des Tatbestandes darauf stütze, dass unterschlagene Gelder im Wege eines Dienstverhältnisses Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit seien. Jedoch sei dies nicht uneingeschränkt zu unterstellen, wie dies im Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993, Quantschnigg/Schuch in § 25 Tz 10 zum Ausdruck komme, es heiße wortwörtlich: "Allerdings muss es sich uE um einen Vorteil handeln, der denkbarenweise Frucht der Arbeitskraft des Arbeitnehmers sein kann". Hier stelle sich die Frage, wie dieser Ausdruck auszulegen sei, was denkbarenweise Frucht der Arbeitskraft sei. Eine Frucht der Arbeitskraft könne nur eine Frucht für die Arbeitskraft sein, und habe somit nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. ein Limit. Mit Frucht könne keinesfalls gemeint sein, dass allein die Möglichkeit durch den Arbeitsplatz gegeben sei, denn das sei keine Frucht der Arbeitskraft. Somit wäre nach

Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. zu prüfen, inwieweit diese entzogenen Gelder Frucht der Arbeitskraft sein könnten.

In diesem Umfang würden sich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ergeben, alle darüber hinausgehenden Einkünfte würden nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. keine Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellen, bzw. wenn man unterstelle, es seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wäre durch die Rückforderung ein Übergangsverlust gegeben, sodass keine positiven Einkünfte verbleiben würden. Könnte man trotzdem zu der Meinung kommen, dass es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit handle, sei zu untersuchen, wie die Vereinbarung zwischen A. und der Bw. zu werten sei.

Es sei unumstritten, wenn die Bw. im Jahr 2001 ein Darlehen bei einem Fremden oder Kreditinstitut aufgenommen und damit die entzogenen Gelder zurückgezahlt hätte, dies sofort zu Werbungskosten geführt hätte. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. sei es durch Novation zur Umwandlung eines Schadensersatzanspruches in ein Darlehen gekommen. Dies werde auch im Einkommensteuerkommentar von Doralt, Tz 13 zu § 19 Novation ausgeführt: Die Umwandlung z.B. einer Warenforderung in eine Darlehensforderung begründe den Zufluss der Warenforderung.

Der beidseitige Abschluss dieser Vereinbarung bedeute eindeutig, dass hiermit ein Darlehensvertrag abgeschlossen worden sei, da sonst eine einseitige Erklärung der Bw. ausgereicht hätte. Durch den Darlehensvertrag komme es sofort zu Werbungskosten und die nichtselbständigen Einkünfte seien sogar um die angelasteten Verzugszinsen zu vermindern und wären somit negativ in der Höhe von € 19.046,92.

Der steuerliche Vertreter der Bw. stellte den Antrag auf vollinhaltliche Stattgabe der Berufung durch Ansatz der nichtselbständigen Einkünfte aus den entzogenen Geldern in der Höhe von € 19.046,92 bzw. mit Null. Er stellte weiters für den Fall der Nichtstattgabe der Berufung durch die Abgabenbehörde I. Instanz gem. § 276 BAO den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz (unabhängiger Finanzsenat), gem. § 282 BAO den Antrag auf Entscheidung durch den genannten Berufungssenat, sowie gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 16. Juni 2005 wurde der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 13. Juli 2004 abgeändert. In der Bescheidsbegründung führt das Finanzamt aus, dass mit dem Einkommensteuerbescheid 2001 ein Betrag in der Höhe von ATS 985.540,-- als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug angesetzt und versteuert worden sei. Der Grund für diesen Ansatz sei darin gelegen, dass das Finanzamt Kenntnis erlangt habe, dass die Bw. der Firma A. einen Betrag von ATS

1.079.493,22 entzogen hätte. Dieser Bescheid sei mit Berufung vom 11. August 2004 (Ergänzung dazu eingelangt am 8. November 2004) angefochten worden. In der Begründung sei angeführt worden, dass es sich bei dem gegenständlichen Betrag nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sondern um ein Darlehen handle und sollte es sich doch um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handeln, eine betragsmäßige Limitierung vorzunehmen wäre.

Dem sei Folgendes entgegenzuhalten: Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG stellten Bezüge oder Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Nach einhelliger Judikatur der Höchstgerichte stellten auch Vorteile, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneigne, Einkünfte im Sinne des § 25 EStG dar. Diese Vorteile unterlägen nicht dem Steuerabzug, sondern seien im Veranlagungsweg zu erfassen. Im Falle von Rückzahlungen der ungerechtfertigt erlangten Beträge komme die Geltendmachung als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG in Betracht.

Zum Einwand, dass mit der Vereinbarung vom 15. Mai 2001 ein Darlehensvertrag abgeschlossen worden sei, in dem eine Verzinsung und die Rückzahlung des ausstehenden Betrages vereinbart worden sei und mit dem die Schadenersatzforderung durch Novation in eine Darlehensforderung umgewandelt worden sei, sei Folgendes zu sagen: Im Schreiben vom 15. Mai 2001 sei lediglich festgehalten worden, dass von der Bw. der oben genannte Betrag dem damaligen Dienstgeber entzogen worden sei und wie die Rückzahlung dieser veruntreuten Gelder erfolgen solle. Konkret seien nur die Modalitäten der Schadenswiedergutmachung festgehalten worden. Aus dem Inhalt des Schreibens lasse sich jedoch nicht ableiten, dass der Rechtsgrund geändert worden sei. Gemäß § 1376 ABGB sei unter einer Novation die vertragliche Änderung des Rechtsgrundes oder des Hauptgegenstandes einer Forderung, sodass die alte Verbindlichkeit in eine neue übergehe, zu verstehen. Voraussetzung für das Vorliegen einer Novation seien daher übereinstimmende Willenserklärungen in Bezug auf die Änderung der Rechtslage. Aus dem gegenständlichen Schreiben sei jedoch gerade in Hinblick auf die A. eine auf die Änderung des Rechtsgrundes gerichtete Willenserklärung nicht zu entnehmen bzw. abzuleiten. Wie bereits oben erwähnt worden sei, beschränke sich der Inhalt der Vereinbarung lediglich auf die konkreten Modalitäten, wie der entzogene Betrag zurückzuzahlen sei.

Dies wäre von der Bw. auch bei ihrer Vorsprache am 21. Oktober 2004 beim Finanzamt indirekt bestätigt worden. In dieser Besprechung sei von der Bw. ausgeführt worden, dass sie nicht Privatkonkurs anmelden könne, da sie sonst von der Firma A. angezeigt werden würde.

Der Umstand, dass die sofortige Rückzahlung des Betrages nach Aufnahme eines Darlehens bei einem Fremden oder einem Kreditinstitut zu sofortigen Werbungskosten geführt hätte,

könne die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes nicht beeinflussen, da eine solche Rückzahlung (Aufnahme) bis dato noch nicht geschehen sei.

Aus dem in der Ergänzung zur Berufung angeführten Hinweis auf die Textierung der Tz 10 zu § 25 EStG im Einkommensteuer-Handbuch, Quantschnigg/Schuch und den daraus abgeleiteten Überlegungen könne nach Ansicht des Finanzamtes ebenfalls nichts gewonnen werden. Einerseits werde dort im Zuge der Definition der Begriffe "Arbeitslohn" bzw. "Vorteile" lediglich festgehalten, dass es sich hierbei um im Rahmen eines Dienstverhältnisses überhaupt denkbare Vorteile handeln müsse. Ein solcher liege nach Ansicht des Finanzamtes auf jeden Fall vor. Andererseits sei bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht die Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers (oder gar die Angemessenheit seiner Bezüge oder Vorteile aus dem Dienstverhältnis in Bezug auf seine konkret erbrachte oder vorhandene Arbeitskraft) zu prüfen. Die Leistungsfähigkeit werde an anderen Stellen des Einkommensteuergesetzes bzw. bei der Ermittlung und Berechnung des Einkommens abschließend behandelt bzw. berücksichtigt. Eine betragsmäßige Limitierung, wie sie in der Berufung gefordert werde, könne weder aus dem Einkommensteuergesetz noch aus der Judikatur oder aus der zitierten Kommentarstelle abgeleitet werden.

Hinsichtlich der irrtümlich angesetzten Verzugszinsen in Höhe von ATS 19.047,-- werde der Berufung stattgegeben, das Mehrbegehren sei jedoch abzuweisen gewesen.

Am 4. Juli 2005 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. einen als Berufung bezeichneten Schriftsatz u.a. gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 16. Juni 2005 ein und führte aus: Die Berufung richte sich gegen die Berufungsvorentscheidung. Da der steuerliche Vertreter der Bw. in der Berufung vom 5. November 2004 auf Seite 3 im Falle der Nichtstattgabe seiner Berufung durch die Abgabenbehörde I. Instanz den Antrag gem. § 276 BAO auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz (unabhängiger Finanzsenat) gestellt habe und dies weder erfolgt sei noch in der Bescheidbegründung zu dieser Nichtdurchführung Stellung genommen wurde, werde nochmals ersucht, den Anträgen auf Seite 3 und 4 der Berufung vom 5. November 2004 nachzukommen.

Ergänzend durchgeführte Ermittlungen ergaben, dass von der Bw. der Firma A. im Jahr 2000 ein Betrag von S 394.531,22 und im Jahr 2001 ein Betrag von S 684.962,00 entzogen wurde.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2006 wurde der Bw. die von der Firma A. erstellte Tabelle über den Zufluss in den Jahren 2000 und 2001 zur Kenntnis gebracht und darauf hingewiesen, dass – unter Einbeziehung der Rückzahlungen – sich für das Jahr 2001 im Veranlagungswege zu erfassende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von S 571.962,51 ergeben würden.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2006 nahm der steuerliche Vertreter der Bw. zum Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 12. Mai 2006 Stellung und führte wie folgt aus:

*"Grundsätzlich ist es auf Grund der Darstellung der Firma A. tatsächlich richtig – wie Sie es auch dargestellt haben –, dass Einkünfte im Jahr 2000 i.H.v. öS 394.531,22 und im Jahr 2001 i.H.v. öS 571.962,51 zugeflossen sind.*

*Unseres Erachtens bleibt jedoch – wie in unserer Begründung zur Berufung unter Punkt 3 ausgeführt – noch immer die Frage offen, inwieweit es sich um Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit handelt und es Früchte aus der Arbeitskraft sind. Sollte der Unabhängige Finanzsenat jedoch zu der Auffassung kommen, dass es Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit sind, dann möchten wir auf den dritten Absatz unserer Begründung hinweisen, dass mit dem Rückforderungsanspruch der Firma A. eine Vereinbarung abgeschlossen wurde und dies ist unseres Erachtens ein Darlehensvertrag. Ansonsten hätten nicht beide Vertragsparteien unterzeichnen müssen, sondern es hätte eine einseitige Erklärung oder Verpflichtung von Frau Bw. gereicht.*

*Wenn es ein Darlehen darstellen würde, würde dies bedeuten, dass die Rückzahlung im Jahr 2001 erfolgte und es würden keine Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit verbleiben, da diese Rückzahlungen Werbungskosten darstellen. Denn mit der Vereinbarung mit der A. wurde auch der Bw. zugestanden, dass sie diese Rückzahlungen in dieser Form leisten kann und wenn sie sich daran hält, dass die A. dieser Ratenzahlung zustimmt. Unseres Erachtens wäre dies somit eindeutig ein Darlehensvertrag und wäre – wie in unserer Berufung ausgeführt – in der Form zu würdigen, dass die Werbungskosten im Jahr 2001 zu berücksichtigen sind."*

In der am 28. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter der Bw. verwies darauf, dass sich grundsätzlich die Frage stelle, inwieweit überhaupt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vorliegen könnten, weil die Frucht der Arbeitskraft betraglich begrenzt sei. Die beträchtliche Summe, die im gegenständlichen Fall dem Arbeitgeber entzogen worden sei, gehe jedoch weit über die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit hinaus und könne es sich daher um keine Frucht der Arbeitskraft mehr handeln. Sollte man zum Ergebnis kommen, dass keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb vorliegen, so müsste man nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. eine Betriebsaufgabe unterstellen, und damit verbunden einen Übergangsverlust. Zur vertraglichen Vereinbarung ergebe sich für den steuerlichen Vertreter der Bw. eindeutig der Darlehenscharakter mit einer Besserungsregelung, es habe eine beidseitige Willenübereinkunft gegeben, sonst hätte die



alleinige Unterfertigung durch die Bw. ausgereicht. Im Übrigen verweise der steuerliche Vertreter der Bw. auf das bisherige schriftliche Vorbringen sowie darauf, dass sich aus dem Vertrag auch eine Bindung für die Firma Kabelsignal ergebe, diese könne auch den Vertrag nicht einseitig aufkündigen.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, unter Frucht der Arbeit seien sämtliche Vorteile aus einem Dienstverhältnis, unabhängig, ob legal oder illegal bezogen, zu verstehen. Was die vertragliche Vereinbarung betreffe, so bestehe eine starke Bindung für die Bw. und wäre auch vom Dienstgeber von einer Strafanzeige Abstand genommen worden, wenn dieser Vertrag eingehalten werde. Ein Darlehensvertrag liege jedenfalls nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes nicht vor und werde diesbezüglich auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. hielt dem entgegen, dass für den Verzicht des Dienstgebers auf eine Strafanzeige eine einseitige Unterzeichnung der Vereinbarung durch die Bw. auch gereicht hätte und beantragte, der Berufung im Sinne seiner bisherigen Ausführungen stattzugeben.

Der Vertreter des Finanzamt beantragte, die im Veranlagungsweg zu erfassenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit S 571.962,51 festzusetzen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob aufgrund der Unterschlagung von Geldern ihres Dienstgebers im Veranlagungsweg zu erfassende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Bw. vorliegen (Ansicht des Finanzamtes) oder ob infolge des Abschlusses einer Rückzahlungsvereinbarung mit dem Dienstgeber ein Darlehensvertrag vorliegt und damit Werbungskosten in Höhe der Einnahmen gegeben sind, weshalb von im Veranlagungsweg zu erfassenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von Null auszugehen ist (Ansicht der Bw.).

### **Der unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:**

Die Bw. war u.a. im streitgegenständlichen Zeitraum Dienstnehmerin der A. und erzielte aus diesem Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Bw. hat im Rahmen ihrer Tätigkeit für die A. im Zeitraum 2000 bis 2001 Gelder in der Höhe von insgesamt ATS 1.079.493,22 unterschlagen.

Nach Aufdeckung dieser Unterschlagungen wurde die Bw. von ihrem damaligen Dienstgeber gekündigt und es wurde am 15. Mai 2001 eine Vereinbarung betreffend Rückzahlung der

durch die Bw. entzogenen Beträge getroffen (Wortlaut der Vereinbarung siehe oben unter Entscheidungsgründe).

Das Finanzamt hat die von der Bw. unterschlagenen Gelder den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zugeordnet und der Besteuerung im Veranlagungsweg unterzogen. Die von der Bw. jeweils zurückgezahlten Beträge wurden als Werbungskosten gem. § 16 EStG 1988 berücksichtigt.

Das Finanzamt erfasste zunächst den gesamten in den Jahren 2000 und 2001 von der Bw. der Firma A. entzogenen Betrag – unter Berücksichtigung der bereits zurückgezahlten Beträge als Werbungskosten und der Zinsen als zusätzlichen Einnahmen – als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit "ohne inländischen Steuerabzug" im Jahr 2001. In der Berufungsvorentscheidung wurden diese Einkünfte vermindert um die von der Bw. an ihren früheren Arbeitgeber zu bezahlenden Zinsen angesetzt.

Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat ermittelte das Finanzamt bei der Firma A., dass die Bw. der genannten Firma im Jahr 2000 S 394.531,22 und im streitgegenständlichen Jahr 2001 S 684.962,00 entzogen hat. Die für das streitgegenständliche Jahr 2001 anzusetzenden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die im Veranlagungswege zu erfassen sind, errechnen sich daher wie folgt:

Im Jahr 2001 entzogener Betrag	684.962,00 S
Rückzahlung 2001	37.000,00 S
Rückzahlung 2001	70.000,00 S
Rückzahlung 2001 (€ 436,00)	5.999,49 S
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die im Veranlagungsweg zu erfassen sind	<b>571.962,51 S</b>

Diese Aufteilung und nunmehrige Berechnung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die im Jahr 2001 im Veranlagungsweg zu erfassen sind, wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw. mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 15. Mai 2006 zur Stellungnahme übermittelt.

Der steuerliche Vertreter der Bw. führte dazu in seiner Stellungnahme vom 17. Mai 2006 wie folgt aus: *"Grundsätzlich ist es auf Grund der Darstellung der Firma A. tatsächlich richtig – wie Sie es auch dargestellt haben –, dass Einkünfte im Jahr 2000 i.H.v. öS 394.531,22 und im Jahr 2001 i.H. v. öS 571.962,51 zugeflossen sind."*

Die Richtigkeit der oben angeführten Sachverhaltsfeststellungen ist sohin bestätigt worden.

### **Der Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:**

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Gemäß

§ 25 Abs. 2 EStG 1988 ist es bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 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.

Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet. Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen aber nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen (vgl. die Erkenntnisse vom 25. Februar 1997, 95/14/0112, mwN, vom 26. Jänner 1999, 94/14/0001 und vom 30. Juni 2005, 2002/15/0087).

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw. in seiner Ergänzung zur Berufung unter Verweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 25, Tz 10 und im Schreiben vom 17. Mai 2006 ausführt, es seien der Besteuerung nur Einkünfte zu unterwerfen, die überhaupt Früchte der Arbeit sein können, und offenbar davon ausgeht, dass Beträge in der von der Bw. entzogenen Höhe nicht Früchte der Arbeitskraft der Bw. sein könnten, sind ihm folgende höchstgerichtliche Ausführungen (siehe Erkenntnis des VwGH vom 30. Juni 2005, 2002/15/0087) entgegenzuhalten:

*"Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcher Art Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, auch wenn die Handlungsweise des gegen den Willen des Arbeitgebers sich aus dem Dienstverhältnis Vorteile verschaffenden Abgabepflichtigen in einem strafgesetzwidrigen Tun oder Unterlassen besteht (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 26. November 2002, 99/15/0154, VwSlg. 7.766/F). Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen eben nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft (vgl. die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 25. Februar 1997 und vom 26. Jänner 1999).*

*Der Beschwerdeführer trägt vor, Vorteile in einer derartigen Größenordnung wie im Beschwerdefall, die sich ein Beamter ohne Zustimmung des Arbeitgebers rechtswidrig verschafft, könnten nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen. Diese Bereicherungen stünden zum sonstigen Arbeitseinkommen in einem derartigen Missverhältnis, dass nicht mehr von einem Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis gesprochen werden könne. Nur im Rahmen eines Dienstverhältnisses überhaupt denkbare Vorteile könnten als Arbeitslohn verstanden werden. Zuflüsse wie im Beschwerdefall an einen Beamten im Rahmen seines Dienstverhältnisses seien aber nicht nur undenkbar, sondern sogar ausgeschlossen. Derartige*

*Bereicherungen seien vom Dienstvertrag auch nicht umfasst, sodass derartige gegen den Willen des Arbeitgebers verschaffte Vorteile keine Vorteile aus dem Dienstverhältnis darstellten, welche der Einkommensteuer unterlägen.*

*Im erwähnten Erkenntnis vom 26. November 2002 hat der Verwaltungsgerichtshof auch die von einem mit Kassenverwaltungs- und Buchhaltungsgeschäften betrauten Gemeindesekretär sich unter Missbrauch der Amtsgewalt angeeigneten Beträge von insgesamt 3,900.000 S als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gewertet.*

*Vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung ändert auch das Beschwerdevorbringen nichts an der Zuordnung der vom Beschwerdeführer erlangten Vorteile zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit."*

Damit können die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. zur Frage, ob die von der Bw. ihrem ehemaligen Dienstgeber entzogenen Beträge Früchte der Arbeitskraft sein können, die Berufung nicht zum Erfolg führen.

Wenn in der Berufung und in den ergänzenden Schriftsätzen des steuerlichen Vertreters der Bw. ausgeführt wird, die "Vereinbarung" zwischen der Firma A. und der Bw. vom 15. Mai 2001 sei ein aufgrund einer Novation zustandegekommener Darlehensvertrag, kann diesen Ausführungen aus folgenden Gründen nicht beigespflichtet werden:

Gem. § 1376 ABGB ist unter Novation die vertragliche Änderung des Rechtsgrundes oder des Hauptgegenstandes einer Forderung, sodass die alte Verbindlichkeit in eine neue übergeht, zu verstehen. Eine solche Umänderung heißt Neuerungsvertrag (Novation). Vermöge dieses Vertrages hört die vorige Hauptverbindlichkeit auf, und die neue nimmt zugleich ihren Anfang. Das Vorliegen einer Novation (Neuerungsvertrag) setzt übereinstimmende Willenserklärungen in Bezug auf die Änderung der Rechtslage voraus. Die näheren Bestimmungen, wo, wann und wie eine schon vorhandene Verbindlichkeit erfüllt werden soll, und andere Nebenbestimmungen, wodurch in Rücksicht auf den Hauptgegenstand oder Rechtsgrund keine Umänderung geschieht, sind gem. § 1379 ABGB nicht als ein Neuerungsvertrag anzusehen. Denn eine Novation setzt die Absicht der Parteien voraus, durch die Konstituierung einer neuen Verbindlichkeit die alte zu tilgen (vgl. Dittrich/Tades, ABGB 36. Auflage (2003) § 1379 E 1).

In der angeführten Vereinbarung wird lediglich festgehalten, dass von der Bw. ihrem ehemaligen Dienstgeber ein Betrag in näher genannter Höhe entzogen worden sei und wie die Rückzahlung dieser entzogenen Gelder erfolgen soll. Der Inhalt der Vereinbarung beschränkt sich – wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung zutreffend ausführt – ausschließlich auf die konkreten Modalitäten der Rückzahlung des von der Bw. entzogenen Betrages.

Vielmehr ist die – nach Aufdeckung der Straftat – mit der Bw. getroffene zivilrechtliche Vereinbarung, wonach sich die Bw. verpflichtet, für den von ihr ihrem Dienstgeber verursachten Schaden aufzukommen, indem sie den rechtswidrig entzogenen Geldbetrag ratenweise unter Berücksichtigung von Verzugszinsen bis zur gänzlichen Abdeckung der Schuld rückerstattet, als ein konstitutives Anerkenntnis im Sinne des § 1375 ABGB zu werten. Nach Lehre und Rechtsprechung ist das konstitutive Anerkenntnis eine Willenserklärung, die dadurch zustande kommt, dass der Gläubiger seinen Anspruch ernstlich behauptet und der Schuldner die Zweifel am Bestehen des behaupteten Rechtes dadurch beseitigt, dass er das Recht zugibt.

Auch ist nicht jedes konstitutive Anerkenntnis ein Neuerungsvertrag. Einem solchen Anerkenntnis kommt vielmehr novierende Wirkung nur dann zu, wenn nach dem Willen der Parteien das ursprüngliche Schuldverhältnis im Wege der Änderung des Rechtsgrundes oder des Hauptgegenstandes durch ein neues ersetzt wird (vgl. Dittrich/Tades, ABGB 36. Auflage (2003) § 1375 E 40).

Gemäß § 983 ABGB entsteht ein Darlehensvertrag, wenn jemandem verbrauchbare Sachen unter der Bedingung übergeben werden, dass er zwar willkürlich darüber verfügen könne, aber nach einer gewissen Zeit ebensoviel von derselben Gattung und Güte zurückgeben soll. Ein Darlehensvertrag kommt als Realkontrakt erst mit der Übergabe der Darlehensvaluta in der Weise, dass der Darlehensnehmer darüber willkürlich verfügen kann, zustande. Dem Darlehensnehmer ist Eigentum an der Darlehensvaluta zu verschaffen; ist dies (noch) nicht der Fall, ist der Darlehensvertrag (noch) nicht zustande gekommen (vgl. Dittrich/Tades, ABGB 36. Auflage (2003) § 983 E 1 u. E 28). Auch die Bezeichnung des Vertrages hat Indizwirkung (vgl. abermals Dittrich/Tades, ABGB 36. Auflage (2003) § 983 E 17).

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw. ausführt, die Vereinbarung vom 15. Mai 2001 enthalte alle Bestandteile eines Darlehensvertrages, insbesondere sei sie rechtsverbindlich zwischen beiden Vertragsparteien geschlossen worden, eine exakte Rückzahlung sei vereinbart worden, es liege keine einseitige Erklärung der Bw. zur Schadensbegleichung vor, der entzogene Betrag sei nicht auf einmal fällig gestellt worden, der ehemalige Dienstnehmer sei nicht in der Lage, den Betrag sofort fällig zu stellen, ist ihm entgegenzuhalten, dass – abgesehen von der Bezeichnung des Vertrages als "Vereinbarung" – die für das Zustandekommen eines Darlehensvertrages entscheidende Übergabe der Darlehensvaluta im gegenständlichen Fall nicht erfolgte, vielmehr die Bw. ihrem Dienstgeber den in der Rückzahlungsvereinbarung angeführten Betrag rechtswidrig entzogen hat.

Entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters ist ein Darlehen zwischen der Bw. und der Firma A. durch Novation nicht zustande gekommen, da die Voraussetzungen für eine Novation nicht vorliegen.

Daher sind auch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw., durch den angeblichen Darlehensvertrag stünden im Streitzeitraum 2005 den entzogenen Einnahmen Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüber (cit: "die zurückzubezahlenden Beträge würden sofort Werbungskosten darstellen", "durch den Darlehensvertrag kommt es sofort zu Werbungskosten"), nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2001 aufzuzeigen.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw. ausführt, es sei unumstritten, hätte die Bw. im Jahr 2001 ein Darlehen bei einem Fremden oder Kreditinstitut aufgenommen und damit die entzogenen Gelder zurückgezahlt, hätte dies sofort zu Werbungskosten geführt, so ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass im streitgegenständlichen Fall dieser Sachverhalt **nicht** vorliegt und daher diesbezüglich die Ausführungen ins Leere gehen.

Die Rückzahlungsvereinbarung betreffend die von der Bw. unterschlagenen Gelder stellt im Ergebnis keinen Darlehensvertrag dar, auch keinen, der durch eine Novation zustande gekommen wäre.

Die der Bw. zugeflossenen Beträge waren untrennbar mit ihrem Dienstverhältnis verbunden und stellen diese daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 5. Juli 2006