



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.H., vom 4. Oktober 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 1. Februar 2013 (vorläufiger Bescheid vom 6. September 2012) betreffend Einkommensteuer 2011 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2011 wird mit € 12.449,00 festgesetzt.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Im Veranlagungsjahr 2011 bezog der Berufungswerber (Bw) nichtselbständige Einkünfte sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Mit der Anfrage vom 29.8.2011 ersuchte der Berufungswerber (Bw) durch seine steuerliche Vertretung das Finanzamt Salzburg-Stadt um Rechtsauskunft gem. §90 EStG 1988 bezüglich einkommensteuerlicher Konsequenzen zu nachstehendem Sachverhalt:

„Der Bw war bis zum 31.7.2011 unter anderem als Dienstnehmer (Geschäftsführer) der in Salzburg ansässigen Fa. A. beschäftigt. Diesem wurde in seiner Funktion als Geschäftsführer

ob genannter Firma vom Unabhängigen Verwaltungssenat Salzburg (UVS) eine Verwaltungsstrafe nach § 28 Abs. 1 Z 1 lit a des Ausländerbeschäftigungsgesetzes (AuslBG) inklusive Verfahrenskostenbeiträgen iHv € 396.550,00 vorgeschrieben (UVSXY), wobei die Fa. A. für diese Strafe gem. § 9 Abs.7 VStG zu ungeteilten Hand haftet. Das Erkenntnis des UVS wurde mit Erkenntnis des VwGH BX bestätigt.

Der Strafe liegt ein Werkvertrag zwischen der ungarischen Fa. M.. und der Fa. A. über die Zerlegung von Rindfleisch am Standort der Fa. A. zugrunde. Der Vertrag wurde vom UVS in dessen Urteil als Arbeitskräfteüberlassung an die Fa. A. eingestuft.

Zur Abdeckung der Strafzahlung wurde dem ehemaligen Geschäftsführer seitens der Fa. A. ein Darlehen unter fremdüblichen Bedingungen gewährt.

Die Strafsumme wurde mit 1.7.2011 zur Gänze an die Strafbehörde überwiesen.

Die Fa. M.. hat gegenüber dem Bw, als Geschäftsführer der Fa. A. , vor dem Hintergrund, dass ihr Rechtsvertreter den angeführten Werkvertrag im Hinblick auf einen Verstoß gegen öffentlich-rechtliche Vorschriften als unbedenklich eingestuft hat, eine mündliche Schad- und Klagloserklärung abgegeben, die sich auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Pflichten hinsichtlich der Ausländerbeschäftigung bezog.

Diesbezüglich liegt ein Schreiben der Fa. M.. vom 21.7.2011 vor, in denen der Anspruch auf Schadloshaltung gegenüber dem Bw als Geschäftsführer der Fa. A. bestätigt wird. Die Fa. M.. hat aufgrund dessen bisher im Juli 2011 Schadloshaltungszahlungen iHv € 10.000,00 an den Bw geleistet und wird voraussichtlich im August bzw. September 2011 den restlichen Strafbetrag ersetzen.

Die Schadloshaltung wird zur Abdeckung des Darlehens des Geschäftsführers gegenüber der Fa. A. verwendet“.

Der Bw vertrat in diesem Schreiben die Rechtsansicht, dass es sich bei der Strafe, die ihm in seiner Funktion als Geschäftsführer der Fa. A. vom UVS vorgeschrieben wurde, um eine solche handeln würde, die nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden könnte.

„Die Fa. M.. ist aufgrund der von ihr abgegebenen Schad- und Klagloserklärung verpflichtet hinsichtlich der festgesetzten Strafen Schadenersatz zu leisten. Es handelt sich dabei um einen echten Schadenersatz. Dieser Schadenersatz stellt keinen Bezug, lohnwerten Vorteil oder ein Entgelt von dritter Seite dar.

Die Nichtabzugsfähigkeit ergäbe sich daraus, dass der betriebliche bzw. berufliche Veranlassungszusammenhang durch das private Verschuldenselement überlagert und das verpönte Verhalten der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zugeordnet werden müsste. Dies gälte unabhängig davon, ob man die Schadloshaltungszahlung dem Geschäftsführer oder der Fa. A. zurechnen würde. Damit wäre aber auch die Schadloshaltungszahlungen der Fa. M.. der Privatsphäre des Bw zuzuordnen und daher nicht steuerpflichtig“.

---

Zur näheren Begründung seiner Rechtsansicht legte der Bw ein Gutachten der Universitätsprofessoren Aigner/Kofler/Kofler/Tumpel vom 11.8.2011 bei.“

Für den Fall, dass die Behörde davon ausgehen sollte, dass hinsichtlich des dargestellten Sachverhaltes eine Veranlagungspflicht bestünde, stellte der Bw gleichzeitig den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen.

Das Ersuchens um Rechtsauskunft durch den Bw wurde vom Finanzamt mit Schreiben vom 22.12.2011 inhaltlich wie folgt beantwortet:

„Ersetzt ein Arbeitgeber (AG) dem Arbeitnehmer Geldstrafen, handelt es sich weder um durchlaufende Gelder noch um einen Auslagenersatz, sondern um einen „(steuerpflichtigen) Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Im gegenständlichen Fall gewährt der AG lediglich eine verzinsliches Darlehen zur Begleich der Strafzahlung, was noch keinen Zufluss von Arbeitslohn darstellt. Wird die Tilgung dieses Darlehens von einem Dritten eine Zahlung an den bestraften Dienstnehmer geleistet, handelt es sich um veranlagungspflichtigen Arbeitslohn von dritter Seite.“

Mit Bescheid vom 6.9.2012 wurde der Bw gem. § 200 (1) Bundesabgabenordnung vorläufig zur Einkommensteuer veranlagt (Vermietung H.V.), wobei die im Rahmen der Veranlagung bisher nicht erklärten Einnahmen aus der Schadloshaltungszahlung in Höhe von € 396.550 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurden. Begründend führte die Behörde aus, dass es sich bei den Schadloshaltungszahlungen um Entgelt von dritter Seite handeln und als nichtselbständige Einkünfte steuerlich zu veranlagen wären.

Am 4.10.2012 erhob der Bw Berufung und führte dazu aus, dass es sich bei der Strafe, die dem Bw als Geschäftsführer der Fa. A. vom UVS vorgeschrieben wurde, um solche handeln würden, die nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden könnte. Die Nichtabzugsfähigkeit ergäbe sich daraus, dass der betriebliche bzw. berufliche Veranlassungszusammenhang durch das private Verschuldenselement überlagert und das verpönte Verhalten der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zugeordnet werden würde. Demzufolge wären aber auch die Schadloshaltungszahlungen der Fa. M.. der Privatsphäre des Empfängers zuzuordnen und daher nicht steuerpflichtig zu behandeln. Zu nähren Begründung dieser Rechtsansicht verwies der Bw auf das beigelegte Gutachten der Universitätsprofessoren Aigner/Kofler/Kofler/Tumpel.

Gleichzeitig stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§§282,284 BAO).

Mit Schriftsatz vom 21.1.2013 zog der Bw den Antrag vom 4.10.2012 auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Mit Bescheid vom 1.2.2013 wurde die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzt. Die Änderung erfolgte aufgrund der Nachschau zu Ab.Nr. 300209/12 bzw. aufgrund der Änderung zu StNr. 102/2107.

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

Festzuhalten ist zunächst, dass die Einkommensteuer 2011 mit Bescheid vom 6.9.2012 zunächst vorläufig festgesetzt wurde. Die Berufung vom 4.10.2012 wurde gegen den vorläufigen Bescheid eingebracht. Mit Bescheid vom 1.2.2013 wurde die vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2011 durch eine endgültige Festsetzung ersetzt. Ist eine gegen einen vorläufigen Bescheid eingebrachte Berufung noch nicht erledigt und erfolgt eine Ersetzung des vorläufigen Bescheides durch einen endgültig erklärenden Bescheid, so gilt die Berufung als auch gegen den endgültigen Bescheid gerichtet (§ 274 BAO).

Strittig ist die rechtliche Beurteilung im Hinblick auf die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer Schadloshaltung hinsichtlich einer Geldstrafe durch einen Dritten. Es stellt sich die Frage, ob durch die Zahlungen der Fa. M.. zur Darlehenstilgung auf Seiten des Bw ein steuerlich relevanter Tatbestand verwirklicht wurde bzw. ob die von dritter Seite (Fa. M..) geleistete Schadloszahlung beim Bw einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellt und ob dieser der Steuerpflicht unterliegt.

#### **1. Nachstehende Feststellungen wurden getroffen:**

Über den Bw als Geschäftsführer der Fa. A. wurde vom UVS Salzburg mit Straferkenntnis vom 8.6.2011 wegen Verstoßes gegen die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetz eine Verwaltungsstrafe verhängt (UVSXY). Das Erkenntnis des UVS wurde mit Erkenntnis des VwGH BX bestätigt.

Die ungarische Fa. M.. hat dem Bw 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.

Zur Abdeckung der Strafzahlungen wurde dem Bw seitens des Arbeitgebers ein Darlehen gewährt. Die Schadloshaltungszahlung der Fa. M.. wurde vom Bw zur Tilgung des ihm seitens seines Arbeitgebers zur Abdeckung der Strafzahlung gewährten Darlehens verwendet.

#### **2. Rechtsgrundlagen:**

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 Einkunftszielung 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.

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).

### 3. Für den gegenständlichen Fall bedeuten die obigen Ausführungen:

Dem Bw ist zunächst zuzustimmen, als die gegenständliche Verwaltungsstrafe samt Verfahrenskosten beim Bw keine Werbungskosten gem. § 16 EStG 1988 darstellt.

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2011 wurde ein uneingeschränktes Abzugsverbot für Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der europäischen Union verhängt werden, normiert. Dieses uneingeschränkte, vom Verschulden unabhängige, Abzugsverbot von Geldbußen wurde in den Gesetzesmaterialien zu §20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 damit begründet, dass der Pönalcharakter von Strafen nicht durch die Abzugsfähigkeit unterlaufen werden sollte (siehe ErlRV 1212 BlgNr XXIX. GP, 17m „*Zur Vermeidung eines Wertungswiderspruches und damit im Interesse der Wahrung der Einheit der Rechtsprechung soll klargestellt werden, dass bei einem durch die Rechtsordnung*

---

*verpönten Verhalten, das eine Strafe oder Buße nach sich zieht, ein Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten generell nicht in Betracht kommt und so die Allgemeinheit nicht einen Teil der Strafe mittragen muss. Dies gilt für sämtliche Strafen und Geldbußen unabhängig davon, von welcher Institution sie verhängt wurde“).*

Mit dem Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 werden derartige Aufwendungen ex lege der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zugeordnet und verlieren damit den Zusammenhang mit der steuerrelevanten betrieblichen oder beruflichen Sphäre.

Damit sind auch Folgeaufwendungen, selbst wenn sie vom Wortlaut des § 20 EStG nicht erfasst sind, grundsätzlich der Privatsphäre zuzuordnen und deshalb ebenfalls nicht abzugsfähig (siehe VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002).

Wenn die Abzugsverbote des § 20 EStG 1988 grundsätzlich auch nur ausgabenseitig wirken, so erfordern sie systematisch, dass auch die Einnahmen, die mit Aufwendungen iS des § 20 Abs. 1 in unmittelbaren Zusammenhang stehen, steuerfrei bleiben.

So führen die EStR 2000 aus, dass Einnahmen, die mit nichtabzugsfähigen Ausgaben in unmittelbaren Zusammenhang stehen, - ausgenommen endbesteuerte und mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuernde Kapitalerträge - keine Betriebseinnahmen sind.

So folgt aus dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 6 für Personensteuern und deren vollständigen Zuordnung in den privaten Bereich umgekehrt, dass Gutschriften, Erstattungen und Nachsichten hinsichtlich nichtabzugsfähiger Steuern als contrarius actus erfolgsneutral bleiben. Auch Schadenersatz, den ein Steuerpflichtiger oder sein Haftpflichtversicherer zum Ausgleich dafür leistet, dass aufgrund einer Nicht- oder Schlechterfüllung des Beratungsvertrages Einkommensteuer festgesetzt wird, die bei ordnungsgemäßer Erfüllung des Vertrages nicht angefallen wäre, stellt keine Betriebseinnahme dar (Doralt, § 20 TZ 139/1, S. 107, BFH 18.6.1998, IV R 61/97).

Der deutsche Bundesfinanzhof begründet dieses Ergebnis für den Bereich des Einkommensteuerrechtes folgendermaßen: „.... Insoweit ist maßgeblich, dass jeder Schadenersatz, der wegen überhöhter Einkommensteuerfestsetzung zu leisten ist, dem Ausgleich einer Vermögenseinbuße dient, die nicht in der Erwerbssphäre, sondern in der Privatsphäre eingetreten ist (...). Folgerichtig hat der VI. Senat entschieden, dass die Erfüllung eines Schadensersatzanspruches eines Arbeitnehmers wegen einer fehlerhafter Lohnsteuerbescheinigung des AG, die eine überhöhte Einkommensteuerfestsetzung gegenüber dem Arbeitnehmer zur Folge hat, beim Arbeitnehmer nicht zu einem Lohnfluss

---

führt, obwohl der Arbeitsvertrag als das Rechtsverhältnis, das Grundlage für den Schadensersatzanspruch ist, der Ewerbssphäre des Arbeitnehmers zuzurechnen ist“.

In diesem Zusammenhang hat der VwGH bereits im Jahr 1983 im Hinblick auf den von einem Dritten klagsweise eingeforderten Ersatz von – nach dem heutigen § 20 Abs. 1 Z 6 EStG – nicht abzugsfähigen Einkommensteuer-Stundungszinsen ausgesprochen,“ dass, weil derartige Zinsen steuerlich nicht absetzbar wären, auch die entsprechende Ersatzleistung zu Recht als nicht unter den Einkommensbegriff des § 2 EStG 1972 fallend angesehen hat“.

Die obigen Ausführungen lassen nun den Schluss zu, dass Ersatzleistungen, die dem Ausgleich einer Vermögenseinbuße dienen, die nicht in der Erwerbssphäre, sondern in der Privatsphäre eingetreten ist, grundsätzlich nicht steuerpflichtig sind, außer die Ersatzleistung steht im klaren Zusammenhang mit der Einkommensteuererzielung, sich als zusätzliches Entgelt darstellt oder sich als gelwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellt.

Die von der Fa. M.. geleistete Ersatzleistung wurde dem mit der Geldstrafe belasteten Bw, als Geschäftsführer der Fa. A. , als steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis zugerechnet (Zahlung durch dritte Seite):

Eine Steuerpflicht ergibt sich nach obigen Darlegungen dann, wenn ein Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre des Bw gegeben ist. Dieser Zusammenhang besteht aber nur dann, wenn es sich bei der Ersatzleistung um (zusätzliches) Entgelt (von dritter Seite) handelt.

Bei der Beurteilung der Frage, ob die geleistete Ersatzleistung, die dem Ausgleich der Vermögenseinbuße beim Dienstnehmer dient, unabhängig davon, ob sie vom Arbeitgeber des Bw oder von dritter Seite geleistet wurde, als geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis beim Dienstnehmer angesehen werden muss, ist auf den Veranlassungszusammenhang abzustellen:

Ein Veranlassungszusammenhang, der ein Entgelt von dritter Seite begründen kann, liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn der Arbeitnehmer die Zuwendung vernünftigerweise als Frucht seiner Leistung für den Arbeitgeber ansehen muss (siehe UFS vom 18.7.2007, RV/0733-S/06).

Ein ebensolcher Veranlassungszusammenhang ist gegeben, wenn die Ersatzleistung selbst eine berufliche oder betriebliche Grundlage hat, also ein zusätzliches Entgelt aufgrund eines Dienstverhältnisses darstellt.

Ein solcher Veranlassungszusammenhang ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar. Ein steuerlich relevanter Zusammenhang zwischen dem Dienstverhältnis des Bw als Geschäftsführer der Fa. A. und der Ersatzleistung durch die Fa. M.. ist nicht gegeben: Die Schadloshaltung durch die Fa. M.. begründet sich in deren Zusicherung im Werk-

---

Rahmenvertrag über die Durchführung von Fleisch-Zerlegearbeiten am Standort der Fa. A. , dass bei Erfüllung des Werkvertrages nicht gegen öffentlich-rechtliche Vorschriften verstößen werden würde.

Der Schadenersatz durch die Fa. M.. wurde in der Folge nicht deshalb geleistet, weil der Bw als Geschäftsführer eine Arbeitsleistung erbracht hat, sondern weil ihm ein zivilrechtlicher Anspruch auf Schadensausgleich zustand. Die Schadloshaltung durch die Fa. M.. begründete sich damit in der Kompensierung der von ihr vertraglich und wirtschaftlich zu verantwortenden Unrechtsfolgen. Damit fehlt es aber an einem steuerlich relevanten Zusammenhang zwischen dem Dienstverhältnis des Bw mit der Fa. A. und der Ersatzleistung durch die Fa. M.. Das Dienstverhältnis war weder Voraussetzung für die Strafbarkeit des Bw noch Grundlage der Ersatzleistung durch die Fa. M..

Der Berufung war aus obigen Überlegungen daher stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 25. Februar 2013