



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 2

GZ. RV/0187-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. Februar und 3. März 2000 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. war in den Streitjahren 1996 bis 1998 als Prokurist der Fa. R. GmbH in Graz tätig. Als leitender Angestellter erstellte der Bw. Anbote, besuchte Kunden und schloss Aufträge ab; weiters fiel das Inkasso von Anzahlungen und Abschlusszahlungen in seinen Aufgabenbereich.

Wie unter Tz 9 ("Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit") des Betriebsprüfungsberichtes vom 11. Jänner 2000 festgestellt worden ist, habe sich bei Bilanzierung des Jahres 1998 im September 1999 sowie im Zuge einer bei der Fa. R. GmbH durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung im Oktober 1999 herausgestellt, dass buchhalterisch als offen erfasste Kundenforderungen (Anzahlungen und Restzahlungen von Aufträgen) vom Bw. bereits vereinnahmt und nicht an die Gesellschaft weitergegeben worden wären. Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung der bei der Fa. R. GmbH durchgeföhrten Betriebsprüfung vom 29. Oktober 1999 habe es sich dabei um folgende Beträge gehandelt:

1996:	S 380.231,00
1997:	S 560.553,00
1998:	S 601.004,00
<b><u>Summe:</u></b>	<b><u>S 1.541.788,00</u></b>

Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis iSd § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehörten nach der Rechtsprechung des VwGH nicht nur die in einem Dienstverhältnis vereinbarten Entgelte, sondern auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneigne und auf die kein Rechtsanspruch bestünde.

Folglich stellten – so die weiteren Ausführungen im Bp.-Bericht vom 11. Jänner 2000 – die "einbehaltenen Gelder" steuerpflichtige Einnahmen dar, die im Wege der Veranlagung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen seien.

Allenfalls geleistete Rückzahlungen seien im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Betriebsprüfung in den erstmals erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1996 bis 1998.

Demgegenüber vertritt der Bw. in seiner Berufung die Auffassung, dass es sich bei den ihm zugerechneten Einkünften nicht um ein "*ungerechtfertigtes Inkassieren von Kundengeldern*", sondern um ein mit dem geschäftsführenden Gesellschafter der Fa. R. GmbH vereinbartes *Darlehen* gehandelt hätte. Würden nämlich die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen richtig sein, würde sich die Frage stellen, warum der geschäftsführende Gesellschafter gegen ihn "keinerlei Vorwürfe bzw. rechtliche Schritte" unternommen hätte.

Des Weiteren werde darauf hingewiesen, dass von ihm zwischenzeitig Rückzahlungen auf das gewährte Darlehen geleistet worden seien.

In der daraufhin ergangenen abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt ua. aus, den (wiederholten) Beteuerungen, es sei von einem Darlehen auszugehen, nicht folgen zu können. Darlehensverträge iSd § 983 ABGB sind zweiseitige Realkontrakte, mit welchen ein Vertragsteil dem anderen verbrauchbare Sachen unter der Bedingung übergibt, dass letzterer nach einer gewissen Zeit eben so viel von derselben Gattung oder Güte zurückgeben soll.

Vor allem erscheine dem Finanzamt nicht einsichtig, dass eine Kapitalgesellschaft, die ihren Prokuristen mit nicht mehr als 93.962,00 S (1996), 99.285,00 S (1997) und 101.073,00 S (1998) entlohne, bereit sein solle, demselben unverzinsliche Darlehen im vier- bis sechsfachen Betrag jährlich zur Verfügung zu stellen, ohne eine fremdübliche Verzinsung oder eine klare und nach außen hin vollziehbare Rückzahlungsvereinbarung zu treffen. Eine derartige Vorgangsweise stünde nicht im Einklang mit den Denkgesetzen und den allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen.

Im Vorlageantrag vom 17. Juli 2001 wurde vom steuerlichen Vertreter eingangs darauf hingewiesen, dass der Bw. zwischenzeitig 100% der Anteile an der Fa. R. GmbH übernommen hätte und von ihm auch die Geschäftsführung wahrgenommen werde. Dies sei das Ergebnis eines außergerichtlich geregelten Rechtsstreites zwischen dem Bw. und dem ehemaligen geschäftsführenden Gesellschafter gewesen.

Weiters werde zu Beweiszwecken der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999 vorgelegt, woraus im Anhang unter Punkt 8. die Darlehensschuld einschließlich der vereinbarten Verzinsung mit 5% und der Laufzeit zu ersehen sei. Dies entspräche den Bestimmungen des § 239 HGB.

Weiters würden die entsprechenden Buchhaltungskontoblätter der Jahre 2000 und 2001 der GmbH vorgelegt werden, woraus aus dem Konto "Forderungen P. R. – Darlehen" zu ersehen sei, dass der Bw. im Jahr 2000 insgesamt 250.000,00 S und im Jahre 2001 bis zum 31. Mai insgesamt 400.000,00 S an Rückzahlungen geleistet hätte. Damit sei auch dokumentiert, dass entsprechend der Bestimmung des § 983 ABGB der Bw. die Rückzahlung nicht nur eingeleitet habe, sondern diese auch kontinuierlich erfolge. Ebenso werde es für das Jahr 2000 und folgende vereinbarungsgemäß zu einer Verzinsung der noch aushaftenden Darlehensbeträge kommen.

Wenn auch – so die abschließenden Ausführungen im Vorlageantrag – die Abwicklung der Darlehensgewährung vielleicht nicht der einer "gewöhnlichen Darlehensabwicklung" entspräche, entspringe diese jedoch eindeutig einer Willensübereinkunft zwischen dem Dienstgeber (=GmbH) und dem Dienstnehmer (=Bw.) mit dem Inhalt, dass der Bw. zwar willkürlich darüber verfügen könne, dieses Darlehen aber auch wieder zurückzahlen werde.

Daraufhin wurde der Bw. mittels Vorhaltes des Finanzamtes vom 23. Juli 2001 ersucht, ua. nachstehende Fragen zu beantworten bzw. Beweise vorzulegen:

- 1) Vorlage des behaupteten *Darlehensvertrages*; sollte ein Vertragsabschluss in Schriftform nicht vorhanden sein, sei der Inhalt der mündlich getroffenen Vereinbarung schriftlich wiederzugeben.
- 2) Bekanntgabe, zu welchem Zeitpunkt der auszugsweise übermittelte Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999 der Fa. R. GmbH erstellt worden ist. Treffe es zu, dass der Bilanzerstellungszeitpunkt im Jahr 2000 gelegen sei und die Betriebsprüfung zu eben diesem Zeitpunkt bereits abgeschlossen gewesen wäre?
- 3) Darstellung der Bilanzposition "*Rückforderung R.*" ("Sonstiges Umlaufvermögen") zu den vorangegangenen Stichtagen 31. Dezember 1996, 31. Dezember 1997 und 31. Dezember 1998 an Hand von entsprechenden Auszügen aus den Jahresabschlüssen dieser Jahre.
- 4) Mitteilung des Inhaltes des zwischen Ihm und dem Geschäftsführer der Fa. R. GmbH stattgefundenen *Rechtsstreites* unter Vorlage der schriftlichen Dokumentation (vorbereitende Schriftsätze, Klage, Klagebegehren, ev. bereits vorhandenes Urteil).

In Beantwortung des Vorhaltes führte der steuerliche Vertreter zu Pkt. 1) aus, dass die Darlehensvereinbarung mit dem geschäftsführenden Gesellschafter und dem Bw. *mündlich* getroffen worden wäre. Soweit sich der Bw. erinnere, sei die *Vereinbarung im Laufe des Jahres 1996* geschlossen worden, mit der Möglichkeit, über einen Kreditrahmen mit einem Höchstbetrag von 1.500.000,00 S zu verfügen. Diese Vereinbarung wäre "auf Basis eines Kreditvertrages" gedacht gewesen, wonach der Kreditgeber (Fa. R. GmbH) ihm als Kreditnehmer auf dessen Verlangen Zahlungsmittel bis zu dem oben genannten Höchstbetrag zur Verfügung stelle.

Konkrete Zeitpunkte der Darlehenszuzahlungen seien nicht festgelegt worden, da es sich um eine Rahmenvereinbarung (revolvierender Kredit) mit dem Recht "auf laufende und wiederholte Inanspruchnahme von Krediten unter Berücksichtigung von Eingängen (Rückzahlungen) für den Bw. auf einem für ihn eingerichteten Konto gehandelt habe.

Hinsichtlich der Abstattung und Rückzahlungen wäre ursprünglich eine Laufzeit von 5 Jahren vereinbart worden, welche Ende 1999 nochmals um 5 Jahre vereinbarungsgemäß erstreckt worden sei. Die Verzinsung sei in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung für Dienstnehmerdarlehen vereinbart gewesen, woraus sich für die Jahre 1996 – 1998 ein Zinssatz von 5,5%, für 1999 ein Zinssatz von 5% und ab dem Jahr 2000 ein Zinssatz von 4,5% ergeben habe.

Zu Pkt. 2) des Vorhaltes werde ausgeführt, dass der Jahresabschluss per 31. Dezember 1999 noch vom geschäftsführenden Gesellschafter im Frühjahr 2000 erstellt worden sei, also mit Sicherheit *nach* Abschluss der Betriebsprüfung unter Berücksichtigung der dabei getroffenen Feststellungen.

Zu Pkt. 3) werde auf die beiliegenden Jahresabschlüsse zu den Stichtagen 31. Dezember 1996, 31. Dezember 1997 und 31. Dezember 1998 verwiesen, die auch Grundlage für die bei der Fa. R. GmbH durchgeführten Betriebsprüfung gewesen wären. Die in diesen Jahresabschlüssen unrichtige Darstellung wäre dem Finanzamt bekannt und sei auch Ursache dieses Rechtsmittelverfahrens.

Zu Pkt. 4) sei auszuführen, dass nach Rücksprache mit dem Bw. der Rechtsstreit außergerichtlich unter Beziehung der jeweiligen Rechtsanwälte geregelt worden sei und es keine Klage bzw. ein ergangenes Urteil gäbe. Das Ergebnis dieser Auseinandersetzung wäre das Ausscheiden bzw. die Abtretung der GmbH-Anteile zu 100% an den Bw. gewesen.

Schließlich wurde der ehemalige geschäftsführende Gesellschafter der Fa. R. GmbH, Herr P. K., im zweitinstanzlichen Verfahren am 28. Februar 2003 als Zeuge einvernommen und zum streitgegenständlichen Sachverhalt wie folgt befragt:

*Frage:*

*"Was war eigentlich der Inhalt des mit dem Bw. ausgefochtenen Rechtsstreites? Handelte es sich dabei um "innerbetriebliche Zerwürfnisse" auf Grund einer im Herbst 1999 bei der Fa. R. GmbH (deren geschäftsführender Gesellschafter Sie bis 10. Mai 2000 gewesen sind) durchgeführten Betriebsprüfung und des daraus resultierenden Prüfungsergebnisses?"*

*Antwort:*

*"Der Grund des Rechtsstreites war, dass anlässlich dieser Betriebsprüfung hervorgekommen ist, dass vom Bw. Gelder in der Form veruntreut worden sind, als von ihm buchhalterisch als offen erfasste Kundenforderungen (Anzahlungen und Restzahlungen von Aufträgen) vom Bw. bereits vereinnahmt und nicht an die Gesellschaft weitergegeben worden sind."*

Frage:

"Wie lange dauerte der Rechtsstreit bzw. was war das Ergebnis des Rechtsstreites?"

Antwort:

Der Rechtsstreit begann im Herbst 1999, dauerte in etwa bis ins Frühjahr 2000 und endete damit, dass dieser offene Forderungsbetrag (der veruntreuten Gelder) in die Bilanz eingestellt worden ist, und diesbezüglich monatliche Rückzahlungen vereinbart worden sind. In diesem Zusammenhang wurde auch mein Ausscheiden aus der Fa. R. GmbH bzw. die Abtretung meiner Anteile an den Bw., Herrn P. R. vereinbart."

Frage:

"Wurde mit dem Bw., Herrn P. R., jemals eine Darlehensvereinbarung während des Zeitraumes getroffen, in dem dieser als Prokurist für die Fa. R. GmbH tätig gewesen ist (ab 28. November 1994 bis 10. Mai 2000)?"

Antwort:

"Bis zum Zeitpunkt des Beginnes des Rechtstreites im Herbst 1999 nicht, erst im Zuge des Rechtsstreites wurde die Rückzahlung in der obgenannten Form vereinbart."

Diese Zeugenaussage wurde dem Bw. am 19. März 2003 in Wahrung des Parteiengehörs zur Stellungnahme - *Frist: 11. April 2003* – nachweislich übermittelt.

Eine Stellungnahme dazu ist bis zum heutigen Tag – 22. Mai 2003 – nicht erfolgt.

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

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

Zu den **Vorteilen** aus einem **Dienstverhältnis** iSd § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören 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. VwGH 26.11.2002, 99/15/0154).

Im Falle der Rückzahlung der ungerechtfertigt erlangten Beträge kommt die Geltendmachung als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 2 EStG 1988 in Betracht (vgl. VwGH 16.1.1991, 90/13/0285).

Der Bw. verneint nun das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit der Begründung, dass es sich bei den streitgegenständlichen Beträgen (insgesamt

1,541.788,00 S), die er in seiner Funktion als Prokurist für seinen Arbeitgeber (Fa. R. GmbH) vereinnahmt und für sich behalten hatte, um solche gehandelt hätte, die ihm sein Arbeitgeber als *Darlehen* zur Verfügung gestellt hätte. Somit sei bei ihm keine Vermögensvermehrung und damit auch kein steuerpflichtiger Vorgang ausgelöst worden; ebensowenig könne die Rückzahlung zu einer steuerlichen Berücksichtigung führen.

Für die Klärung der Streitfrage ist somit entscheidend, ob der Bw. die streitgegenständlichen Beträge iHv insgesamt 1,541.788,00 S *tatsächlich* auf Grund einer – wie von ihm behauptet wird - *im Laufe des Jahres 1996 mündlich geschlossenen Darlehensvereinbarung* vereinnahmt und nicht an seinen Arbeitgeber weitergegeben hat oder ob es sich dabei – wie das Finanzamt vermeint - um *Vorteile* (Gelder) gehandelt hat, die sich der Bw. *ohne Willensübereinstimmung* mit seinem Arbeitgeber "verschafft hat".

Die vom Bw. behauptete "Darlehensvariante" vermag den unabhängigen Finanzsenat jedoch aus nachstehenden Gründen nicht zu überzeugen und gibt es dafür auch v.a. im Hinblick auf den tatsächlichen zeitlichen Geschehnisablauf keinerlei Anhaltspunkte:

Die Jahresabschlüsse der Fa. R. GmbH zum 31. Dezember 1996, 31. Dezember 1997 und 31. Dezember 1998 enthalten keinen Hinweis auf einen allfälligen *Rückforderungsanspruch* aus einem dem Bw. in Höhe der von ihm vereinnahmten Gelder eingeräumten Darlehen.

Diesen Umstand einfach als "*unrichtige Darstellung*" in den Jahresabschlüssen abzutun, erscheint vor allem deshalb unglaublich zu sein, weil – sollte tatsächlich diese "ungewöhnliche" Form der Darlehensabwicklung vereinbart gewesen sein, diese – schon zu Beweiszwecken - umso eher ihren entsprechenden Niederschlag in den Jahresabschlüssen hätte finden müssen.

Es scheint somit wohl eher den Tatsachen zu entsprechen, dass die bilanzielle Nichterfassung eines Rückforderungsanspruches allein darauf zurückzuführen ist, dass – entgegen der Behauptung des Bw. - im Laufe des Jahres 1996 ein den Streitzeitraum 1996 - 1998 betreffendes Darlehen *nie* vereinbart gewesen ist.

Vielmehr ist es für den unabhängigen Finanzsenat naheliegend, dass erst die im Herbst 1999 durchgeführte Betriebsprüfung quasi ursächlich dafür gewesen ist, die "Darlehensvariante" ins Spiel zu bringen; u.z. deshalb, um eben der steuerlichen Erfassung der vom Bw. *ohne Willensübereinstimmung* mit seinem Arbeitgeber vereinnahmten und an ihn nicht weitergegebenen Beträge zu entgehen.

Bestätigt sieht sich der unabhängige Finanzsenat in seiner Auffassung ua. auch dadurch, dass diese anlässlich der Betriebsprüfung offenkundig gewordenen Tatsache laut Zeugenaussage

(Niederschrift vom 28. Februar 2003) des ehemaligen geschäftsführenden Gesellschafters der Fa. R. GmbH auch der *Grund* für den etwa bis ins Frühjahr 2000 dauernden Rechtsstreit zwischen dem Bw. und der Fa. R. GmbH gewesen ist: Eines Rechtsstreites, der – so der Zeuge – schließlich damit endete, dass der offene Forderungsbetrag in die Bilanz der Fa. R. GmbH eingestellt worden ist und Rückzahlungen vereinbart worden sind.

Im Gegensatz dazu hat der Bw. – trotz diesbezüglichen Vorhaltes seitens des Finanzamtes - den *Inhalt (Grund)* des Rechtsstreites nicht genannt, sondern hat er in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2001 lediglich auf die außergerichtliche Beilegung des Rechtsstreites sowie auf das "*Ergebnis*" der Auseinandersetzung hingewiesen.

In diesem Licht ist daher der – noch vom ehemaligen geschäftsführenden Gesellschafter *nach* Beilegung des Rechtsstreites aufgestellte und gefertigte Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999 zu sehen, worin *erstmals* ein Rückforderungsanspruch bilanziert worden ist (und im Anhang unter Punkt 8. die Darlehensschuld einschließlich der vereinbarten Verzinsung mit 5% und der Laufzeit zu ersehen ist).

Folglich sind auch die zu Beweiszwecken vorgelegten Buchhaltungskontoblätter der *Jahre 2000 und 2001*, woraus aus dem Konto "P. R. – Darlehen" geleistete Rückzahlungen zu ersehen sind, nicht geeignet, zur Untermalung des Standpunktes des Bw. beizutragen, dass bereits *im Laufe des Jahres 1996* eine mündliche, den streitgegenständlichen Zeitraum 1996 bis 1998 betreffende *Darlehensvereinbarung*, geschlossen worden ist.

In Anbetracht dieser Sach -und Rechtslage kann daher für den unabhängigen Finanzsenat kein Zweifel daran bestehen, dass es sich bei dieser "Darlehensvariante" um eine aus steuerlichen Gründen nachträglich konstruierte "Vereinbarung" gehandelt hat.

Dies steht auch völlig im Einklang mit der Aussage des Zeugen P. K. anlässlich seiner Einvernahme vom 28. Februar 2003, wonach es während des Streitzeitraumes keine - auch keine von der Abwicklung her gesehen "ungewöhnliche" - Darlehensvereinbarung zwischen dem Bw. und der Fa. R. GmbH gegeben hat.

Einer Aussage, zu der sich der Bw. im Übrigen trotz diesbezüglicher Aufforderung zur Stellungnahme bis zum heutigen Tag nicht geäußert hat.

Was die allfällige steuerliche Berücksichtigung der Rückzahlungen anlangt, wird auf § 16 Abs. 2 EStG 1988 verwiesen (siehe oben), wonach diese in den Jahren, in denen sie geleistet worden sind, im Wege der Veranlagung durch das Finanzamt zu erfolgen hat.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 22. Mai 2003