

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/10/7 99/15/0257

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 07.10.2003

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

ABGB §1444;

EStG 1972 §6 Z1;

EStG 1972 §6 Z2;

EStG 1988 §15;

EStG 1988 §25;

EStG 1988 §6;

EStG 1988 §7;

EStG 1988 §8;

EStG 1988 §9;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerden der W Treuhand- und Revisionsgesellschaft mbH in R, vertreten durch Dr. Alexander Matt, Rechtsanwalt in 6900 Bregenz, Belruptstraße 8, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 3. September 1999, GZ RV 884/1-V6/99, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1996 und Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 (erstangefochter Bescheid), und 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 9. September 1999, GZ RV 895/1-V6/99, betreffend ua Haftung für Lohnsteuer für den Zeitraum Dezember 1997 (zweitangefochter Bescheid), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die gegen den erstangefochtenen Bescheid gerichtete Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Der zweitangefochte Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Anlässlich der bei der beschwerdeführenden Steuerberatungsgesellschaft mbH (in der Folge nur: Beschwerdeführerin) durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer ua folgende Feststellungen:

Rückstellungen für Schadenersatzverpflichtungen:

Die Beschwerdeführerin habe Unterlagen zur Überprüfung der von ihr gebildeten Rückstellungen für Schadenersatzverpflichtungen für von Klienten noch nicht entdeckte Fehlleistungen unter Berufung auf ihre berufliche Verschwiegenheitsverpflichtung nicht vorgelegt. Sie habe vielmehr beantragt, einen unabhängigen Wirtschaftstreuhänder mit der steuerlichen Prüfung des Sachverhaltes zu beauftragen, was nicht befürwortet werden könne.

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube:

Bei den Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube seien von der Beschwerdeführerin die Stundensätze der Dienstnehmer mit den "Selbstkosten" in Ansatz gebracht worden. Statt dessen sei jedoch der im betreffenden Wirtschaftsjahr entstandene und noch nicht konsumierte Urlaubsanspruch mit dem Bruttourlaubsentgelt, dem aliquoten Anteil an Sonderzahlungen und den darauf entfallenden Lohnabgaben anzusetzen.

AfA des Klientenstocks Heinrich B:

Bei der Abschreibung des Firmenwertes eines von der Beschwerdeführerin erworbenen Klientenstocks sei von einer dreijährigen (statt einer zweijährigen) Nutzungsdauer auszugehen.

Arbeitnehmerdarlehen:

Monatliche Zahlungen (insgesamt DM 31.300,--) an die Arbeitnehmerin Anette L, welche von der Beschwerdeführerin als Darlehen behandelt worden seien, stellten einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Der Prüfer brachte daher die genannten Zahlungen gewinnmindernd in Ansatz.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens (1995 und 1996) neue Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 sowie einen Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Lohnsteuer 1995 bis 1997.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheiden wurde den Berufungen hinsichtlich der Zahlungen an Anette L teilweise stattgegeben und diese ansonsten als unbegründet abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung - erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Im erstangefochtenen Bescheid wurde ausgeführt, die vom Finanzamt für die Wiederaufnahme herangezogenen Tatsachen seien gewichtig und berechtigten das Finanzamt, die rechtskräftig abgeschlossenen Körperschaftsteuerverfahren wieder aufzunehmen. Dies gelte hinsichtlich der Rückstellungen für Schadenersatzverpflichtungen und der AfA des Klientenstocks Heinrich B sowohl für eine isolierte Betrachtung der Wiederaufnahmsgründe wie auch im Verhältnis zu den sonstigen Änderungen im Rahmen des wieder aufgenommenen Verfahrens. Es sei nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt im Rahmen der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit Vorrang gegenüber der Billigkeit eingeräumt habe.

Die Beschwerdeführerin rügt, das Finanzamt habe sich über das Vorhandensein von Wiederaufnahmsgründen "keine Gedanken gemacht". Die belangte Behörde habe in ihrer "mühsamen" Begründung übersehen, dass die vom Finanzamt begründend herangezogenen Wiederaufnahmsgründe tatsächlich nicht gewichtig seien.

Mit diesem allgemeinen Vorbringen gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, eine Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Insbesondere zeigt sie nicht auf, dass die von der belangten Behörde genannten Wiederaufnahmsgründe für das wieder aufgenommene Verfahren nicht entscheidungswesentlich oder die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme nur geringfügig gewesen wären. Solches lässt sich auch aus den vorgelegten Verwaltungsakten nicht entnehmen.

Rückstellungen für Schadenersatzverpflichtungen:

Der Beschwerdefall gleicht sowohl hinsichtlich der rechtserheblichen Sachverhalte als auch hinsichtlich der strittigen

Rechtsfragen dem mit Erkenntnis vom heutigen Tag, 99/15/0246, 0247, entschiedenen Beschwerdefall. In dem Erkenntnis wurde ausgesprochen, dass die Beschwerde in diesem Punkt unbegründet ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird daher auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses verwiesen (§ 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG).

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube:

Im Berufungsverfahren gab die Beschwerdeführerin an, die der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube zu Grunde gelegten Stundensätze beruhten auf "Selbstkosten" gemäß den von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder herausgegebenen Honorarrichtlinien. Nach dem strengen Höchstwertprinzip des Handelsrechts müsste die Beschwerdeführerin die Sätze der höheren "Kosten 2 der internen Kostenaufzeichnungen" ansetzen. Dies habe sie jedoch nicht gemacht, sondern die "Kosten 1", dh die Selbstkosten zur Bewertung der Urlaubsrückstellung und der halbfertigen Arbeiten herangezogen. Der Betriebsprüfer habe zudem die Werte falsch ermittelt.

In der Berufungsvorentscheidung wurde der von der Beschwerdeführerin gewählte Ansatz insofern als nicht richtig erachtet, als er zwar keine Gewinnzuschläge, aber sonstige Verrechnungen der allgemeinen Aufwendungen einer Wirtschaftstreuhänderkanzlei beinhaltete. Bei der Berechnung des Rückstellungsbetrages seien - ausgehend vom tatsächlich gewährten Bruttolohn und dem aliquoten Teil der Sonderzahlung - nur die Lohnnebenkosten zu berücksichtigen. Wenn der Prüfer dabei nicht von den effektiven Arbeitstagen (Feiertage, Urlaubstage, Krankenstände), sondern von durchschnittlich 173 Stunden pro Monat ausgegangen sei, könne sich die Beschwerdeführerin nicht als in ihren Rechten verletzt erachten.

Im erstangefochtenen Bescheid wurde ausgeführt, es bestehe keine Verpflichtung, die offenen Urlaubsguthaben der Arbeitnehmer und auch bereits verbrauchte Urlaubszeiten in Form eines Rückforderungsanspruches bilanzmäßig zu aktivieren. Entschließe sich ein Steuerpflichtiger aber zu solch einer Periodenabgrenzung, habe er sowohl in aktiver als auch in passiver Hinsicht die Abgrenzung vorzunehmen und bleibe an diese Vorgangsweise wegen des Grundsatzes der Bewertungsgleichmäßigkeit gebunden. Jedes Arbeitsjahr werde daher bei vollständiger Ausnützung des dem Dienstnehmer gebührenden Urlaubes erfolgsmäßig durch das Leistungsentgelt für einen Zeitraum von 11 Monaten und dem aliquoten Nichtleistungsentgelt (für 24 Werkstage) belastet. Durch das tatsächlich in Anspruch genommene Urlaubsausmaß könne sich diese Symmetrie zwischen Leistungs- und Nichtleistungsentgelt verschieben. Ein Minderkonsum an Urlaubstagen bewirke, dass das unverändert bezahlte Jahresentgelt überproportional auf das Arbeitsentgelt entfalle, wodurch der Rest nicht mehr zur Abdeckung des dem Arbeitnehmer zustehenden Nichtleistungsentgeltes ausreiche. Für dieses rückständige Nichtleistungsentgelt sei bilanziell Vorsorge zu treffen, damit das Jahresergebnis mit einem den Arbeitsleistungen entsprechenden Personalaufwand belastet werde. Für die Bewertung der abzugrenzenden Urlaubstage sei vom laufenden Entgelt auszugehen. Bei Angestellten sei der tatsächliche Monatsverdienst auf Grundlage des letzten Bezuges unter Berücksichtigung aliquoter Sonderzahlungen (Urlaubszuschuss, Weihnachtsremuneration, Bilanzgelder usw) sowie dem Entgelt für regelmäßig geleistete Überstunden zu bestimmen. Das auf diese Weise ermittelte Entgelt sei sodann in einen Betrag je Werktag umzurechnen (dh das Monatsentgelt sei auf 26 Werkstage zu verteilen). Die sohin errechneten Tagsätze seien um die anteiligen Lohnnebenkosten (Dienstgeberanteil zur Sozialversicherung, Beitrag nach dem Entgelt-Fortzahlungsgesetz, Lohnsummensteuer, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds) zu erhöhen. Der zu diesem Zweck betriebsindividuell - getrennt nach Arbeitern und Angestellten - zu ermittelnde Aufschlag werde unter Berücksichtigung des Überschreitens der Höchstbemessungsgrundlagen bei Angestellten bei maximal 30 % liegen. Es seien daher ausschließlich anteilige Sonderzahlungen und sonstige Lohnnebenkosten zu berücksichtigen.

In der Beschwerde wird lediglich gerügt, die belangte Behörde habe nicht ausgeführt, aus welchen Gründen die sich von ihr angewendeten, aus der Kostenrechnung ergebenden Stundensätze falsch sein sollten. Abgesehen davon, dass damit nicht dargetan wird, die belangte Behörde wäre zu einem anderen Ergebnis gelangt, wäre sie in ihrer Begründung ausführlich auf den von der Beschwerdeführerin angewendeten Ansatz eingegangen, ist darauf hinzuweisen, dass bereits in der Berufungsvorentscheidung - welcher die Wirkung eines Vorhaltes zukommt - ausgeführt wurde, in den von der Beschwerdeführerin zu Grunde gelegten "Selbstkosten" sei für die Steuerbilanz zu Unrecht auch der allgemeine Aufwand einer Wirtschaftstreuhänderkanzlei enthalten. Dem ist die Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten. Bei der Berechnung des auf die Urlaubszeit entfallenden Entgeltes sind jedoch nur anteilig das Urlaubs- und Weihnachtsgeld sowie die Lohnnebenkosten zu berücksichtigen (vgl Hofstätter/Reichel, EStG, § 9, Tz 180, Stichwort Urlaub), weil es sich dabei um Zahlungsverpflichtungen handelt, die den Arbeitgeber für den Zeitraum des

noch ausständigen Urlaubs treffen.

AfA des Klientenstocks Heinrich B:

Im Berufungsverfahren brachte die Beschwerdeführerin vor, der Gesamtbetrag der Ablöse habe spätestens sechs Monate nach Ablauf eines Beobachtungszeitraumes von 1,5 Jahren ab Übergabe (1. Februar 1996), somit bis 1. Februar 1998, entrichtet werden müssen. Tatsächlich sei die gesamte Ablöse bereits im Februar 1997 bezahlt worden. Die Ablöse des Klientenstocks sei an die Umsätze durch diese Klienten innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von eineinhalb Jahren gekoppelt gewesen. Die Bezahlung sei jedoch schon vor Beendigung dieses Beobachtungszeitraumes erfolgt. Da Heinrich B aus gesundheitlichen Gründen seiner Verpflichtung zur Mitarbeit ab Juni 1996 nur noch sporadisch entsprochen habe, sei es zu Klientenabgängen gekommen. Sie habe ein Honorarvolumen von S 1,9 Mio um S 1,4 Mio gekauft und Klientenabgänge im Honorarvolumen von ca. S 700.000,-- und Nachlässe von rund S 750.000,-- in Kauf nehmen müssen. Auf Grund der Klientenabgänge, der Honorarausfälle, der Nachlässe und des Zeitraums der Honorarzahlung sei eine Abschreibung auf zwei Jahre gerechtfertigt.

Im erstangefochtenen Bescheid wurde ausgeführt, der Praxiswert freier Berufe sei innerhalb einer Nutzungsdauer von drei bis fünf Jahren als verbraucht anzusehen. Dass der bisherige Unternehmer in der den Kundenstock erwerbenden Gesellschaft weiterarbeite, führe zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer, weil dadurch die Chancen des Eintretenden, ein eigenes Vertrauensverhältnis zu den Mandanten aufzubauen, erhöht würden. Unmaßgeblich sei in diesem Zusammenhang, innerhalb welcher Zeitspanne - gerechnet ab Erwerb - der Kundenstock abgelöst werde. Die im Streitfall eingeschränkte Mitwirkung des Übergebers des Klientenstocks sei jedoch nicht geeignet, von einer kürzeren (zweijährigen) Nutzungsdauer auszugehen. Stelle doch der in typisierender Betrachtungsweise angenommene Fall (Nutzungsdauer drei bis fünf Jahre) auf das Ende der Tätigkeit des bisherigen Unternehmers ab. Einen Nachweis, dass sich der übernommene Klientenstock bereits innerhalb der von der Beschwerdeführerin angesetzten (zweijährigen) Nutzungsdauer verflüchtigt hätte, habe die Beschwerdeführerin nicht erbracht. Deren Vertreter habe in der Berufungsverhandlung erklärt, der Kundenstock hätte - von Ausnahmen abgesehen - gehalten werden können. Es sei daher eine dreijährige Nutzungsdauer anzusetzen gewesen.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist in typisierender Betrachtungsweise der entgeltlich erworbene Klientenstock im Bereich der freien Berufe als abnutzbar anzusehen, weil beim freiberuflich Tätigen der Wert des Betriebes weit gehend auf das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen dem Unternehmer und seinem Klienten begründet ist; dieses Vertrauensverhältnis endet mit dem Ausscheiden des (ehemaligen) Kanzleiinhabers allmählich und muss sodann mit dessen Nachfolger neu begründet werden. Der Klientenstock ist aber so lange nicht als abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen, als der bisherige Kanzleiinhaber den Klientenstock - beispielsweise als Geschäftsführer der den Klientenstock erwerbenden Kapital- oder Personengesellschaft - weiterhin mitbetreut bzw das Vertrauensverhältnis zum bisherigen Unternehmer trotz Überganges des Unternehmens aufrecht geblieben ist (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 25. April 2002, 97/15/0105, mwN).

Im Beschwerdefall gehen beide Parteien von der Abnutzbarkeit des Klientenstocks aus. Strittig ist lediglich, ob die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zwei Jahren (Beschwerdeführerin) oder drei Jahren (belangte Behörde) gerechtfertigt sei.

Da die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Klientenstocks gesetzlich nicht geregelt ist, muss sie im Einzelfall gesondert ermittelt werden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richtet sich nicht nach dem Zeitraum der voraussichtlichen Benützung durch den Eigentümer des Wirtschaftsgutes, sondern nach der objektiven Möglichkeit einer wirtschaftlichen Nutzung des Wirtschaftsgutes (vgl das hg Erkenntnis vom 27. Jänner 1994, 92/15/0127). Die von der belangten Behörde angenommene Nutzungsdauer von mindestens drei Jahren entspricht sowohl der Lebenserfahrung als auch der in der Literatur herrschenden Ansicht (vgl Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 5 zu § 8; Doralt, EStG6, Tz 43 zu § 8, Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt - Handbuch, Tz 28 zu § 6).

Der Beschwerdeführerin ist zwar zuzustimmen, dass es bei der Abschreibung eines entgeltlich erworbenen Klientenstocks darauf ankommt, ob dessen ehemaliger Inhaber weiterhin im erwerbenden Betrieb tätig ist, jedoch ist dies vor allem für die Frage, ob überhaupt ein abnutzbares Wirtschaftsgut vorliegt, und nicht für die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes von Bedeutung (vgl das hg Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 97/15/0017). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann es bei der Beurteilung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auch nicht auf die Zahlungsmodalitäten hinsichtlich des für die Überlassung des

Klientenstockes geleisteten Entgelts ankommen. Dem steht auch das in der Beschwerde genannte hg Erkenntnis vom 17. Juni 1970, 1769/68, nicht entgegen, weil dort die vertragliche Vereinbarung, Entgeltszahlungen über einen Zeitraum von fünf Jahren von 10 % der in diesem Zeitraum durch den übernommenen Klientenstock erzielten Umsätze zu leisten, lediglich als Indiz dafür gewertet wurde, auch die Vertragsparteien seien von einer fünfjährigen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausgegangen.

Wenn die Beschwerdeführerin zu der von ihr angenommenen Nutzungsdauer von zwei Jahren weiters vorbringt, der erworbene Klientenstock habe sich - in einem von ihr nicht bezeichneten Zeitraum - "über mehr als die Hälfte verflüchtigt", ist ihr entgegen zu halten, dass eine allfällige außerordentliche Wertminderung nicht im Wege der AfA sondern allenfalls durch eine Teilwertabschreibung Berücksichtigung finden könnte.

Arbeitnehmerdarlehen:

Die Beschwerdeführerin führte im Berufungsverfahren aus, es handle sich bei Anette L um eine langjährige Mitarbeiterin, welche 1995 in Karenzurlaub gegangen und nach Ablauf des Wochengeldbezuges bei der Beschwerdeführerin geringfügig beschäftigt gewesen sei. Durch den Ausfall der Gehaltszahlungen sowie dem Kauf einer Eigentumswohnung 1994 habe sich für Anette L eine "monatliche finanzielle Deckungslücke" ergeben. Im Hinblick auf deren langjährige Betriebszugehörigkeit habe sie sich bereit erklärt, Anette L ein unverzinsliches Mitarbeiterdarlehen nach Maßgabe deren monatlichen Bedarfs zu gewähren. Diese Beträge seien in den Jahresabschlüssen als "Darlehensforderungen L" ausgewiesen worden. Nach Ablauf ihres Karenzurlaubes 1997 habe Anette L ihre Tätigkeit wieder zeitlich ausgedehnt. Sie könne nunmehr aus eigenen Mitteln ihren finanziellen Verpflichtungen nachkommen. Auf Grund der Unfähigkeit der Arbeitnehmerin, das Darlehen zurückzuzahlen, sei diese Forderung per 31. Dezember 1997 zur Gänze abgeschrieben worden, wovon Anette L jedoch nicht in Kenntnis gesetzt worden sei.

Im April 1999 wurde Anette L unter Beisein des Prokuren der Beschwerdeführerin als Zeugin einvernommen. Dabei bestätigte sie im Wesentlichen die Angaben der Beschwerdeführerin und antwortete auf Befragen, ihr sei nicht bekannt gewesen, dass das ihr gewährte Darlehen als uneinbringlich ausgebucht worden sei.

Die Beschwerdeführerin rügte diese Zeugeneinvernahme als Verletzung des Steuergeheimnisses, weil dem Prüfer bekannt gewesen sei, dass Anette L über die Ausbuchung des Darlehens wegen Uneinbringlichkeit nicht informiert gewesen sei, und sie mit der vermeintlich noch bestehenden Darlehensforderung auf Anette L Druck zur Fortsetzung des Dienstverhältnis habe ausüben wollen.

In der Berufungsvorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer wurde ausgeführt, mangels gegenteiliger Beweise werde im Zweifel nicht von monatlichem Leistungsentgelt, sondern von einem Darlehen ausgegangen. Im Schuld nachlass gegenüber der Mitarbeiterin liege jedoch ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis, der bei Anette L steuerpflichtige Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit darstelle.

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid für Lohnsteuer für den Zeitraum Jänner 1995 bis November 1997 wurde in einer weiteren Berufungsvorentscheidung mit der Begründung stattgegeben, bei den Zahlungen an Anette L habe es sich um ein Darlehen gehandelt. Der Schuld nachlass habe jedoch zu Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit im Dezember 1997 geführt, die zur Haftung in diesem Zeitraum geführt haben.

Im erstangefochtenen Bescheid verwies die belangte Behörde auf die Berufungsvorentscheidung und stellte fest, der Erlass des Darlehens sei einseitig durch die Beschwerdeführerin erfolgt. Seien die Motive des Schulderlasses in den Leistungen des Schuldners (zB Arbeitnehmern) begründet, liege ein zusätzliches Leistungsentgelt und damit eine Einnahme für den Schuldner vor. Im Zeitpunkt der Abschreibung des diesbezüglichen Forderungsbetrages im Dezember 1997 sei daher jedenfalls von Einnahmen der Dienstnehmerin auszugehen.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde der Berufung der Beschwerdeführerin daher insoweit stattgegeben, als der diesbezügliche Schulderlass im Dezember 1997 bei der Bemessung der Körperschaftsteuer gewinnmindernd anerkannt worden ist. Insofern kann sich die Beschwerdeführerin nicht als in ihren Rechten verletzt erachten.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde unter Hinweis auf die Begründung des erstangefochtenen Bescheides über die Berufung gegen den Haftungsbescheid abgesprochen und ausgeführt, dass der Dienstgeber für die Lohnsteuer im Dezember 1997 hafte, die auf die durch den Verzicht auf die Darlehensforderung bewirkte Vorteilszuwendung entfalle.

Gemäß § 25 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) ua Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Arbeitsverhältnis. Der Begriff "Bezüge und Vorteile" umfasst alle Einnahmen und geldwerte Vorteile, die dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig (mehrmalig) zufließen. Entscheidend ist, ob der Vorteil seine Wurzel im Dienstverhältnis hat (vgl das hg Erkenntnis vom 8. November 1983, 83/14/0108). Dazu zählt auch ein vom Dienstgeber gewährtes zinsenfreies Darlehen oder der Verzicht des Dienstgebers auf die Rückzahlung eines Dienstgeberdarlehens (vgl Doralt, EStG4, Tz 12 zu § 15 EStG).

Da der Gläubiger über sein Recht verfügen kann, steht es ihm frei, darauf zu Gunsten des Schuldners zu verzichten (§ 1444 ABGB). Der Verzicht kann auch in konkludenter Form erfolgen. Auch bei unentgeltlichem Verzicht bedarf es nach überwiegender Auffassung der Zustimmung des Schuldners. Eine einseitige Willenserklärung des Gläubigers reicht nicht aus (vgl Koziol/Welser, Bürgerliches Recht12, 106).

Die Beschwerdeführerin rügt, Anette L habe nicht 1997, sondern erst anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 29. April 1999 von der Ausbuchung der Forderung durch die Beschwerdeführerin Kenntnis erhalten. Dieses Wissen sei aber Voraussetzung, um von einer Vermögensvermehrung bei der Arbeitnehmerin auszugehen. Damit ist die Beschwerdeführerin im Recht.

Bei der erfolgten Teilwertabschreibung der Darlehensforderung durch die Beschwerdeführerin auf Grund der behaupteten Uneinbringlichkeit handelt es sich um eine Frage der Bewertung der Forderung seitens der Gläubigerin, die für sich allein noch nicht als Verzicht auf die Darlehensforderung gewertet werden kann. Auch der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die Darlehensforderung niemals fällig gestellt und ihre Arbeitnehmerin nicht zur Zahlung aufgefordert hat, lässt nicht auf den Willen zum Verzicht auf die Darlehensforderung schließen. Denn aus diesem Verhalten könnte ebenso auf eine stillschweigende zinsenlose Stundung geschlossen werden. Die belangte Behörde hat auch sonst keine Feststellungen getroffen, aus denen geschlossen werden kann, die Beschwerdeführerin habe durch ihr Verhalten zu erkennen gegeben, auf die Darlehensforderung verzichten zu wollen. Sie führt vielmehr aus, der "Erlass" des Darlehens sei einseitig durch die Beschwerdeführerin erfolgt und die Zeugin Anette L habe keine Kenntnis davon gehabt, dass das ihr gewährte Darlehen als uneinbringlich ausgebucht worden sei. Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt und den zweitangefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Mit den allgemeinen Ausführungen in den Beschwerden, das Parteiengehör sei bei der Berufungsverhandlung nur in formeller Hinsicht gewahrt worden, dessen tatsächliche Handhabung komme aber nahezu einer Rechtsverweigerung gleich, weil die dem Abgabepflichtigen zustehenden Rechte in der Sache durch Formalakte beschnitten worden seien, zeigt die Beschwerdeführerin keine konkreten Rechtsverletzungen auf.

Die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid wird als unbegründet abgewiesen. Der zweitangefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.  
Wien, am 7. Oktober 2003

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150257.X00

**Im RIS seit**

31.10.2003

**Zuletzt aktualisiert am**

16.05.2013

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