

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache Bf\_Adr, über die Beschwerde vom 30.09.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt XY vom 29.08.2013, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010-2012 und Einkommensteuer für die Jahre 2010-2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen für die festgesetzten Steuern sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Teil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Mit Urteil des Landesgerichts Stadt vom 14.12.2012 wurde der Beschwerdeführer gem. § 133 Abs. 1 StGB und § 133 Abs. 2 2. Fall StGB schuldig gesprochen, als Tankwagenfahrer und Angestellter der Dienstgeber die ihm zur Auslieferung anvertrauten Mineralölprodukte teilweise einbehalten zu haben. Das Landesgericht Stadt hat festgestellt, dass der Beschwerdeführer ab dem Jahr 2009 bis zum 09.06.2012 insgesamt zumindest 500.000 Liter Diesel und Heizöl im Gesamtwert von zumindest EUR 354.000,- veruntreut hat. Weiters geht aus den Entscheidungsgründen des Urteils hervor, dass die veruntreuten Mineralölprodukte durch den Beschwerdeführer an *"diverse Abnehmer, insbesondere an Großabnehmer wie etwa Tankstellen und Lagerhäuser"* weiterveräußert wurden. Festgestellt wurde durch das Landesgericht Stadt weiters, dass *"die (...) Treibstoffe (...) in erster Linie durch den Verkauf an eine Vielzahl eigener Abnehmer"* erfolgte, *"wobei (...) die Mineralölprodukte um zumindest der Hälfte des Wertes"* durch den Beschwerdeführer weiterverkauft wurden.

Weiters stellte das Landesgericht Stadt in seinem Urteil fest: *"(...) täuschten durch die unter Punkt I angeführten Tathandlungen Dritte: nämlich nicht mehr feststellbare Belieferte, auf deren Rechnung die Lieferungen erfolgten, über die Menge des gelieferten Treibstoffes, indem*

*sie ein falsches Beweismittel, nämlich Belege, Lieferscheine und Rechnungen über die gelieferte Menge vorgaben, und verleiteten dadurch die Belieferten den Großhändlern den Kaufpreis des ihnen tatsächlich gar nicht gelieferten, sondern von den Angeklagten widerrechtlichen einbehaltenen Treibstoffteils zu bezahlen,(...)"*

Auf Grundlage dieser Feststellungen wurde der Beschwerdeführer vom Landesgericht Stadt dazu verurteilt, dem Geschädigten Lieferant EUR 5.000,- binnen 2 Wochen zu bezahlen. Der Rest des durch den Beschwerdeführer verursachten Schaden iHv. EUR 172.000,- wurde vom Landesgericht Stadt gem. § 20 StGB als verfallen erklärt. Der Beschwerdeführer wurde dazu verurteilt, diesen Betrag an das Landesgericht Stadt zu bezahlen, wobei darüber eine Ratenvereinbarung abgeschlossen wurde.

Lt. des vom Landesgericht Stadt in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachten vom 21.09.2012 hat der Beschwerdeführer insgesamt 490.840 Liter Mineralölprodukte (Benzin und Heizöl) unter Bezahlung des Einkaufspreises an seinen Dienstgeber iHv. EUR 0,72 pro Liter aufgeteilt auf den beschwerdegegenständlichen Zeitraum wie folgt entwendet:

| 2010          | 2011          | 2012          |
|---------------|---------------|---------------|
| Liter 184.390 | Liter 189.250 | Liter 117.200 |

Die Einkaufspreise pro Liter betrugen lt. des vom Landesgericht Stadt in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachten vom 21.09.2012 in EUR:

| 2010 | 2011 | 2012 |
|------|------|------|
| 0,62 | 0,77 | 0,83 |

Das Landesgericht Stadt ist in seinen Tatsachenfeststellungen von einer Literanzahl im Ausmaß von 491.000 Liter zu EUR 0,72 pro Liter für den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum ausgegangen und hat somit den veruntreuten Betrag iHv. EUR 354.000,- ermittelt.

Mit Beschuldigtenvernehmung durch das Bezirkspolizeikommando Ort vom 23.08.2012 hat Käufer Folgendes ausgesagt: *"Glaublich im Jahre 2010 sprach mit Vorname (Anmerkung: der Beschwerdeführer) vermutlich darum an, weil ich einen großen Kraftstoffverbrauch als Grabunternehmer hätte, ob ich denn günstig Diesel kaufen wolle. Er sagte, ich würde den Großabnehmerpreis bekommen, über eine Rechnungsausstellung wurde vorläufig nichts gesprochen. Über den Literpreis gesprochen meine ich, dass dieser ca. 30 Cent unter dem aktuellen Handelspreis an der Zapfsäule lag."*

In der niederschriftlich festgehaltenen Einvernahme des Beschwerdeführers als Beschuldigten durch das Finanzamt vom 26.06.2013, gab dieser Folgendes zu Protokoll: *"Ich habe in den Jahren 2009 bis 2012, wie dem Gericht bereits bekannt, Heizölprodukte unrechtmäßig einbehalten und auf eigene Rechnung verkauft. Dem Gericht sind auf Grund meiner Angaben die Abnehmer bekannt. Meine Angaben bestanden darin, dass ich Aufzeichnungen geführt habe, auf denen die einzelnen Abnehmer ersichtlich waren. Diese Aufzeichnungen befinden sich bei Gericht. Ich selber habe keine Unterlagen mehr. Auf Grund dieser Aufzeichnungen wurde von einem Sachverständigen ein Schadenswert von 354.000.- im Zeitraum 2009 bis Juni 2012 ermittelt. Dieser Betrag ist für mich unrealistisch und nicht nachvollziehbar. Tatsächlich wurden konkrete Veräußerungen an namentlich bekannte Kunden, auf Grund meiner Aufzeichnungen nachgewiesen. Der nachgewiesene Schadensbetrag beträgt somit 172.000,- Euro. Den Schaden von 172.000,- Euro habe ich auch gestanden."*

Im Betriebsprüfungsbericht vom 27.08.2013, der sich auf die Ergebnisse des Strafverfahrens stützt, ist verzeichnet, dass der Beschwerdeführer die Hälfte der veruntreuten Mineralölprodukte iHv. EUR 177.000,- auf eigene Rechnung an Dritte weiterveräußert hat. Das Finanzamt hat für die steuerliche Bemessung 50% des veruntreuten Gesamtwertes iHv. EUR 354.000,- als Bemessungsgrundlage zur Einkommensteuer herangezogen, das sind EUR 177.000,00. Dieser Betrag wurde in einen Nettobetrag umgerechnet, wobei das Finanzamt als Bemessungsgrundlage einen Betrag iHv. EUR 147.500,00 und Umsatzsteuer im Ausmaß von 20% iHv. EUR 29.500,00 festgesetzt hat.

In Anlehnung an das vom Landesgericht Stadt in Auftrag gegebene Sachverständigengutachten vom 21.09.2012, hat das Finanzamt den Betrag aliquot auf den beschwerdegegenständlichen Zeitraum von 2010 bis 2012 aufgeteilt. Im Betriebsprüfungsbericht ist verzeichnet: *"Mit Ausnahme von Telefonspesen entstanden keine für diese Tätigkeit in Verbindung stehende Ausgaben, zumal der Tankwagen des Arbeitgebers benutzt wurde. Die Telefonkosten wurden geschätzt."*

Aus diesem Grund ging das Finanzamt von der folgenden Berechnung aus:

|                               |               |               |               |            |
|-------------------------------|---------------|---------------|---------------|------------|
| Einkommensteuer               | .2010         | .2011         | .2012         | Summe      |
| Einkommen bisher NSA Code 245 | 16.807,52     | 19.900,84     | 7.736,37      |            |
| Zurechnung analog netto       | 59.000,00     | 59.000,00     | 29.500,00     | 147.500,00 |
| Aufwand Telefon geschätzt     | -300,00       | -300,00       | -150,00       |            |
| Werbungskosten pauschal       | -132,00       | -132,00       | -132,00       |            |
| Sonderausgaben pauschal       | -60,00        | -60,00        | -60,00        |            |
| <br>Einkommen                 | <br>75.315,52 | <br>78.408,84 | <br>36.894,37 |            |

  

|                                  |           |           |           |            |
|----------------------------------|-----------|-----------|-----------|------------|
| Umsatzsteuer der einzelnen Jahre | .2010     | .2011     | .2012     | Summe      |
| Umsätze netto                    | 59.000,00 | 59.000,00 | 29.500,00 | 147.500,00 |
| Ust 20%                          | 11.800,00 | 11.800,00 | 5.900,00  | 29.500,00  |
| Vorsteuer Telefon                | -60,00    | -60,00    | -30,00    | -150,00    |
| Zahllast Umsatzsteuer            | 11.740,00 | 11.740,00 | 5.870,00  | 29.350,00  |

Mit Bescheiden vom 29.08.2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2012, wie im oben angeführten Betriebsprüfungsbericht angegeben, fest.

Mit am 30.09.2013 eingelangter Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 27.09.2013 verlangte der Beschwerdeführer die Aufhebung der Bescheide vom 29.08.2013 und begründete, dass das vom Finanzamt angeführte Einkommen unrichtig sei. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers führte dazu Folgendes aus: *"Der Berufungswerber hat als Tankwagenfahrer der Dienstgeber während des Zeitraums 2009 bis Juni 2012 ihm anvertrautes Diesel und Heizöl veruntreut und es wurde auch beim Landesgericht Stadt ein Strafverfahren gegen ihn wegen Veruntreuung nach § 133 Abs.1 und Abs 2 2. Fall. StGB geführt. Der Berufungswerber wurde auch mit Urteil des Landesgerichtes Stadt vom 14. Dez. 2012 zu einer Haftstrafe von 3 Jahren verurteilt. Im Strafverfahren wurde im Urteil festgestellt, dass der Verkaufserlös zumindest iHv. EUR 347.000,- betragen hat. Der Berufungswerber wurde für schuldig erkannt. Dem damals Geschädigten Lieferant hatte er einen Betrag von EUR 5.000,00 binnen 14 Tagen zu bezahlen. Weiters hat das Landesgericht Stadt gemäß § 20 Abs 1 StGB hinsichtlich des Berufungswerbers einen Geldbetrag in Höhe von EUR 172.000,00 für verfallen erklärt. Beweis: Urteil des Landesgerichtes Stadt vom 14.12.2012, Blg./A. Aufgrund des rechtskräftigen Urteils des Landesgerichtes Stadt wurde der Berufungswerber zur Zahlung des Verfallsbetrages mit dem Auftrag des Landesgerichtes Stadt vom 28. Jan. 2013 aufgefordert. Beweis: Auftrag des LG Stadt, Blg./B. Der Berufungswerber hat sich durch die Straftat der Veruntreuung ein zusätzliches Einkommen in Höhe von ca. EUR 172.000,00 verschafft, das jedoch aufgrund eines rechtskräftigen Urteils des Landesgerichtes Stadt wieder zurückbezahlt werden muss. Der Berufungswerber ist auch bemüht, diesen Betrag zurückzubezahlen, ist jedoch finanziell nicht in der Lage auf einmal diesen Betrag an das Landesgericht Stadt zu bezahlen. Der Vertreter des Berufungswerbers hat deshalb einen Antrag an das Landesgericht Stadt eingebracht und um Ratenzahlung angesucht. Dem*

*Ratenansuchen wurde auch mit Beschluss des Landesgerichtes Stadt vom 2. Mai 2013 stattgegeben und hat der Berufungswerber vorläufig für 5 Jahre monatlich Raten in Höhe von EUR 500,00 an das Landesgericht Stadt zu bezahlen. Beweis: Beschluss des Landesgerichtes Stadt, Blg./C. Die angefochtenen Bescheide setzen sich über die Entscheidung des Landesgerichtes Stadt hinweg und gehen davon aus, dass eben, der Berufungswerber sich durch die Veruntreuung ein Einkommen von EUR 172.000,00 verschafft hat. Konkret bedeutet dies, dass der Berufungswerber einen Betrag iHv. EUR 172.000,00 an das Landesgericht Stadt zurückbezahlen muss. Es kann daher grundsätzlich nicht sein, dass man von einem Einkommen des Berufungswerbers ausgeht und auch auf Basis des vom Gericht ermittelten Betrages von EUR 172.000,00 Einkommenssteuer berechnet, wenn der Berufungswerber diesen Betrag wieder zurückerstatten muss. Es wäre vergleichbar mit einem „Dieb“, der Geld stiehlt und anschließend wieder an den rechtmäßigen Besitzer zurückgeben muss. Hier kommt es vorübergehend zwar zu einem Vermögenszuwachs, es mag zumindest in diesem Zeitpunkt ein steuerlicher Zufluss vorliegen, es wird jedoch nicht berücksichtigt, dass der Berufungswerber diesen Betrag wieder an das Landesgericht Stadt zurückbezahlen muss. Darüber hinaus stellt eine kriminelle Geldbeschaffung durch Veruntreuung oder Untreue unter Ausnützung einer dem Täter durch seine Berufstätigkeit gebotene Gelegenheit keine Einkünfte aus Berufstätigkeit im Sinn des Einkommensteuergesetzes vor (Oberster Gerichtshof vom 24. Juni 2004, 15 Os 64/04). Eine Besteuerung von Diebstählen und Veruntreuung würde eine zusätzliche Pönalisierung außerhalb der dafür vorgesehenen strafrechtlichen Sanktion bedeuten. Die Vermögensvermehrungen, die sich dadurch ergeben, dass der Täter unmittelbar auf ein ihm anvertrautes Vermögen zugreift, fallen eindeutig nicht unter die Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes. Gleichzeitig mit der Vermögensvermehrung ist auch Rückzahlungsverpflichtung des Berufungswerbers an das Landesgericht Stadt entstanden, weshalb der Zufluss an den Berufungswerber zu verneinen ist (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Juli 1992, 91/13/004). Es liegt jedenfalls keine steuerrechtlich relevante Leistung vor."*

Der Beschwerdeführer beantragte die ersatzlose Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010-2012 und stellte einen Aussetzungsantrag für die vom Finanzamt vorgeschriebenen Beträge.

Mit Beschwerdeentscheidungen vom 27.11.2013 betreffend Einkommensteuer sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab und begründete mit Schreiben vom 28.11.2013 wie folgt: "An Sie wurde ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid - Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2010-2012 am 27.11.2013 abgefertigt. Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab: Laut Gerichtsurteil wurde Hr. Nachname des Verbrechens der Veruntreuung nach § 133 Abs. 1 und 2 und des schweren Betruges nach § 146 und 147 StGB verurteilt. Mineralölprodukte, die ihm anvertraut wurden, hat er als Tankwagenfahrer der Firma Dienstgeber teilweise unrechtmäßig einbehalten. Diese

verwendete Hr. Nachname für den Verkauf über eine Vielzahl eigener Abnehmer, wobei der Verkauf um zumindest die Hälfte des Warenwertes erfolgte oder für den Eigenverbrauch. Hr. Bf\_VN Nachname hat demnach Diesel und Heizöl im Gesamtwert von zumindest Euro 354.000,- veruntreut. Die Hälfte des Wertes beträgt 177.000. Abzüglich des ergangenen Privatbeteiligtenanspruches von Euro 5.000,- wurde Hr. Nachname zur Zahlung eines Verfallsbetrages von Euro 172.000,- verurteilt. Dafür wurde eine Ratenvereinbarung getroffen. Im Zuge einer BP für 2010-2012 wurde der unrechtmäßige Verkauf als gewerbliche Tätigkeit gewertet. Ausgehend von Euro 177.000,- btto wurde die USt festgesetzt. In weiterer Folge wurde nach Abzug von geschätzten Telefonkosten die Einkommensteuer veranlagt. Dagegen richtet sich die Berufung. Es wird ausgeführt, dass es keiner Besteuerung kommen darf, weil der Berufungswerber das Geld wieder zurückzahlen muss. Außerdem wird behauptet, dass Vermögensvermehrungen, die sich dadurch ergeben, dass der Täter unmittelbar auf ein ihm anvertrautes Vermögen zugreift, eindeutig nicht unter die Einkunftsarten des EStG fallen. Dem kann sich die Finanzbehörde nicht anschließen: Es liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Einnahmen aus einer verbotenen Tätigkeit, aber auch Vorteile, die sich ein Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, sind grundsätzlich steuerpflichtig (z.B. VwGH v. 16.1.1991, 90/13/0285). Dies ergibt sich auch aus § 23 BAO, wo es heißt, wenn Abgabentatbestände verwirklicht werden, dann steht der Umstand, dass ein rechtswidriges Verhalten zur Tatbestandsverwirklichung führte, der Abgabenerhebung nicht entgegen. Sowohl Doralt (zu § 25 T2 91) als auch Jakom (zu § 23, T2 117) und Quantschnigg (zu § 25 T2 11) führen in ihren EStG-Kommentaren aus, dass grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, wenn der Arbeitnehmer unter Nutzung der beruflichen Gegebenheiten gegenüber dem Arbeitgeber einen Diebstahl begeht. Der Arbeitnehmer erfährt damit eine unrechtmäßige Bereicherung. Werden diese aus laufenden Diebstählen stammenden Waren allerdings an verschiedene Personen (Dritte) weiterveräußert, liegen gewerbliche Einkünfte vor. Maßgeblich dabei ist die Teilnahme am Güter- und Leistungsaustausch. Auch der VwGH spricht in seinem Erkenntnis vom 7.4.1981, 14/1289/79 sowie 14/1326-1328/79 über die Weiterveräußerung von veruntreuten Vermögensgegenständen folgendermaßen ab: Hat sich der Abgabepflichtige aufgrund seiner Stellung als Arbeitnehmer durch Veruntreuung Vermögensgegenstände seines Arbeitgebers angeeignet, so sind darin steuerpflichtige Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erblicken, die im Wege der Veranlagung zu erfassen sind. Hat der Abgabepflichtige diese sich zugeeigneten Vermögensgegenstände in der Folge im Rahmen einer selbständigen Handelstätigkeit veräußert, so bedeutet dies in rechtlicher Hinsicht, dass der die im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhaltenen Vermögensgegenstände (laufend) in seinen Gewerbebetrieb eingelegt und aus dem Verkauf Betriebseinnahmen im Rahmen von Einkünften aus Gewerbebetrieb erzielt hat - § 19 EStG - Zuflussprinzip - kommt zur Anwendung. Im Jahr der Bereicherung entsteht ein steuerpflichtiger Tatbestand und zwar in Höhe des zu Unrecht erwirtschafteten Betrages. Die Rückzahlung des Verfallsbetrages stellt nach Maßgabe des Zahlungsflusses nachträgliche

*Werbungskosten nach § 16 Abs. 2 EStG 1988 dar. Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen."*

Mit Schreiben vom 23.12.2013 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an die 2. Instanz (nunmehr Bundesfinanzgericht). Er begründete den Antrag wie folgt: *"Die Finanzbehörde führt in der Berufungsvorentscheidung zwar an, dass die Einnahmen, die sich ein Arbeitnehmer aus seiner beruflichen Stellung durch Veruntreuung von Vermögensgegenständen seiner Arbeitgeberin verschafft, zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, folgt dieser Feststellung aber nicht konsequent. Der VwGH führt in mehreren Erkenntnissen aus, dass es sich unter den vorliegenden Umständen grundsätzlich einmal um veranlagungspflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit handelt. Die Einstufung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist erst in einem Folgeschritt möglich und der Wert der zu Unrecht erworbenen Vermögensgegenstände wäre dies falls als Einlage aus dem Privatvermögen in das Umlaufvermögen zu beurteilen (VwGH v. 25.02.1997, 95/14/0112). Ein Gewerbebetrieb wäre in diesem Fall allerdings ein Verlustbetrieb, da die Einnahmen nicht höher wären als der vermögensmäßige Vorteil aus der Veruntreuung, der als Einlage und in der Folge als Betriebsausgabe neben sonstigen Kosten in die Einkünfteermittlung einzufließen hat. Da Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 28 BAO selbständige, nachhaltige Betätigungen sind, die mit Gewinnabsicht unternommen werden und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (das heißt aktiv werbend) darstellen, geht diese Einstufung ins Leere. Dieses zweistufige Verfahren lässt sich auch daraus ableiten, dass der VwGH im selben Erkenntnis ausführt, dass Zahlungen zur Schadenswiedergutmachung als Werbungskosten nach § 16 zu berücksichtigen sind und nicht als Betriebsausgaben. Die steuerpflichtige Behandlung der Veruntreuung kann sich im vorliegenden Fall daher nur als Veranlagung nichtselbständiger Einkünfte im Ausmaß des erzielten Vermögensvorteils niederschlagen."*

Mit Schreiben vom 27.02.2014 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde zusätzlich zur Begründung in den Beschwerdevorentscheidungen aus: *"(...)Werden diese aus laufenden Diebstählen stammenden Waren allerdings an verschiedene Personen (Dritte) weiterveräußert, liegen gewerbliche Einkünfte vor. Maßgeblich dabei ist die Teilnahme am Güter- und Leistungsaustausch. Dieser Ansicht sind auch Herrmann/Heuer/Raupach in ihrem Kommentar zum deutschen EStG (zu § 19, Anmerkung 600 sowie zu § 15, Anmerkung 1059).(...)"*

Mit Schreiben vom 21.11.2019 führte der Beschwerdeführer unter Beifügung der Belege für die wieder gut zu machenden Zahlungen aus, dass mit diesen Zahlungen erst im Jahr 2013 begonnen wurde. Der Beschwerdeführer beantragte weiters die Veranlagung der veruntreuten Beträge als Vorteile aus dem Dienstverhältnis ohne Lohnsteuerabzug, wodurch die Umsatzsteuer und die SVA-Beiträge wegfallen würden. Als Begründung dazu wurde auf die Begründung der verbundenen erstinstanzlich erledigten Akten des Finanzamtes Z verwiesen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Im konkreten Fall ist strittig, ob die Veruntreuung und anschließende Veräußerung von Handelswaren Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen und/oder ob es sich um Einkünfte aus einer nichtselbständigen Tätigkeit handelt. Die Höhe der Einkünfte in der jeweiligen Einkunftsart ist strittig. Weiters ist strittig, ob die gem. § 20 StGB dem Verfall unterliegenden Beträge grundsätzlich steuerpflichtig sind.

#### **Rechtslage:**

§ 116. (1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 bestimmt, dass die folgenden Umsätze unecht befreit sind:

*"die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden"*

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt:

*"Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind."*

§ 23 EStG 1988 bestimmt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Z 1:

*"Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist."*

§ 25 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Z 1:

*"Alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis."*

Rechtliche Beurteilung:

Das Bundesfinanzgericht stellt den Sachverhalt, wie folgt fest: Der Beschwerdeführer hat Handelswaren in Höhe von EUR 354.000,- veruntreut und mindestens 50% davon im Zeitraum 2009 bis 2012 zu einem Preis mit EUR 0,30 Abschlag vom Marktpreis an Dritte weiterveräußert. Der Beschwerdeführer wurde zur Zahlung iHv. EUR 5.000,- an den geschädigten Dienstgeber bis zum 28.12.2012 verurteilt. Darüber hinaus hat das

Landesgericht Stadt keine Schädigung des Dienstgebers bzw. einen Rückzahlungsanspruch Dritter festgestellt. Den vom Landesgericht Stadt durch Beschluss als verfallen erklärte Betrag iHv. EUR 172.000,- hat der Beschwerdeführer ab dem Jahr 2013 an das Landesgericht Stadt unter Anwendung einer Ratenvereinbarung zurückzuzahlen.

Diese festgestellten Sachverhaltselemente ergeben sich aus dem oben angeführten Urteil des Landesgerichts Stadt vom 14.12.2012 und aus den oben angeführten Beschuldigteneinvernahmen vom 23.08.2012 und vom 26.06.2013. Das Urteil des Landesgerichts Stadt vom 14.12.2012 gründet sich ua. auf das Geständnis des Beschwerdeführers und das vom Landesgericht Stadt in Auftrag gegebene Sachverständigengutachten vom 21.09.2012.

Das Bundesfinanzgericht ist gem. § 116 Abs. 2 BAO und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an die Feststellungen des Landesgerichtes Stadt als Strafgericht in Bezug auf die Tatumstände gebunden (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214; VwGH 9.12.1992, 90/13/0281; VwGH 18.8.1994, 94/16/0013; VwGH 30.4.2003, 2002/16/0006; VwGH 28.5.2009, 2007/16/0161; VwGH 1.9.2015, 2014/15/0023; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 116 Rz 14). Außerhalb dieser gesetzlich angeordneten Tatbestandswirkungen einer strafgerichtlichen Verurteilung besteht Bindung der Abgabenbehörde an strafgerichtliche Urteile im Umfang ihrer Tatsachenfeststellungen, nicht jedoch hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung dieser festgestellten Tatsachen. Die steuerrechtliche Beurteilung des Lebenssachverhaltes, an dessen Feststellung sie gebunden ist, obliegt hiermit dem Bundesfinanzgericht.

Wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung bereits richtig festgehalten hat, sind Einnahmen aus einer verbotenen Tätigkeit, zB. Vorteile, die sich ein Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, grundsätzlich steuerpflichtig (VwGH 16.1.1991, 90/13/0285).

Wenn ein Arbeitnehmer unter Nutzung der beruflichen Gegebenheiten dem Arbeitgeber Handelswaren entnimmt, liegen gem. § 25 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit iHv. EUR 354.000,- vor.

Diese Handelswaren (Mineralölprodukte) hat der Beschwerdeführer in der Folge laufend in das Umlaufvermögen seines Gewerbebetriebes eingelegt, um diese Vermögensgegenstände an Dritte weiter zu veräußern.

|                                            |                |
|--------------------------------------------|----------------|
| Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit | EUR 354.000,-  |
| Einlage in den Gewerbebetrieb              | EUR -354.000,- |

Summe EUR 0,-

Das Landesgericht Stadt hat in seinem Urteil vom 14.12.2012 festgestellt, dass in der Folge Handelswaren mit dem Wert iHv. mindestens EUR 177.000,- durch den Beschwerdeführer an Dritte weiterveräußert wurden. Der Beschwerdeführer hat in selbständiger Art und Weise in einem mehrjährigen Zeitraum Mineralölprodukte an nicht mehr feststellbare Dritte veräußert und damit unter Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr Gewinne erwirtschaftet. Somit stellen - entgegen der Ansicht der belangten Behörde jedoch - nur die Umsätze des Beschwerdeführers, die durch den Verkauf an Dritte erwirtschaftet wurden, Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG 1988 dar.

Einer der Käufer, Herr Käufer hat in seiner Beschuldigtenvernehmung durch das Bezirkspolizeikommando Ort vom 23.08.2012 niederschriftlich zu Protokoll gegeben, dass der Verkaufspreis der Mineralölprodukte durch den Beschwerdeführer - im konkreten Fall Diesel - *"ca. 30 Cent unter dem aktuellen Handelspreis an der Zapfsäule"* betrug.

Lt. ÖAMTC (Quelle: ÖAMTC, Abt. VW) betrugen die durchschnittlichen Benzin- bzw. Dieselpreise im beschwerdegegenständlichen Zeitraum EUR pro Liter wie folgt:

| Jahr | Diesel |
|------|--------|
| 2010 | 1,132  |
| 2011 | 1,344  |
| 2012 | 1,408  |

Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers sind somit gem. § 184 BAO wie folgt zu schätzen:

| Jahr | Diesel | Dieselpreis minus 0,30 |
|------|--------|------------------------|
| 2010 | 1,132  | 0,832                  |
| 2011 | 1,344  | 1,044                  |

|      |       |       |
|------|-------|-------|
| 2012 | 1,408 | 1,108 |
|------|-------|-------|

Betreffend der Weiterveräußerung vom Dienstgeber stammenden Waren an verschiedene Personen (Dritte) und der Teilnahme des Beschwerdeführers am allgemeinen Güter- und Leistungsaustausch liegen somit gewerbliche Einkünfte vor. Im Jahr der Bereicherung entsteht ein steuerpflichtiger Tatbestand und zwar in Höhe des erwirtschafteten Betrages (VwGH 7.4.1981, 1289/79 und 14/1326-1328/79).

Der Bruttogewinn und die für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb heranzuziehenden Beträge stellen sich - unter Heranziehung der Litereinkaufspreise lt. des vom Landesgericht Stadt in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachten vom 21.09.2012 - wie folgt dar:

| <b>Jahr</b> | <b>Einkaufspreis</b> | <b>Dieselpreis minus 0,30</b> | <b>Gewinn pro Liter</b> |
|-------------|----------------------|-------------------------------|-------------------------|
| 2010        | 0,62                 | 0,832                         | 0,212                   |
| 2011        | 0,77                 | 1,044                         | 0,274                   |
| 2012        | 0,83                 | 1,108                         | 0,278                   |

Unter Anwendung der durch das Landesgericht Stadt ermittelten Literanzahl, ergeben sich Umsätze (hier: Produktwert) iHv. EUR wie folgt:

| <b>Jahr</b> | <b>Gewinn pro Liter</b> | <b>Liter</b> | <b>Produktwert EUR</b> |
|-------------|-------------------------|--------------|------------------------|
| 2010        | 0,212                   | 184.390      | 39.090,68              |
| 2011        | 0,274                   | 189.250      | 51.854,50              |
| 2012        | 0,278                   | 117.200      | 32.581,60              |

Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Einkommensteuer) und Umsatzsteuer (USt) werden die folgenden Nettobeträge in EUR zur Bemessungsgrundlage herangezogen:

| <b>Jahr</b> | <b>Produktwert</b> | <b>USt</b> | <b>Netto</b> |
|-------------|--------------------|------------|--------------|
| 2010        | 39.090,68          | 6.515,11   | 32.575,57    |
| 2011        | 51.854,50          | 8.642,41   | 43.212,09    |
| 2012        | 32.581,60          | 5.430,24   | 27.151,36    |

Der von der belangten Behörde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb festgesetzte Betrag iHv. EUR 177.000,- stellt jedoch ertragsteuerlich keine Entnahme dar, da gem. der Tatsachenfeststellungen des Landesgerichts Stadt die Bezahlung des Einkaufspreises der Mineralölprodukte iHv. EUR 177.000,- von den Käufern an den Mineralöllieferanten erfolgte. Der Einkaufspreis wurde somit entrichtet, wobei das Landesgericht Stadt festgestellt hat, dass durch die Tathandlungen des Beschwerdeführers kein Schaden beim Dienstgeber oder beim Mineralöllieferanten (Großhändler) eingetreten ist. Wie oben bereits ausgeführt, besteht in diesem Fall die Bindung an das strafgerichtliche Urteil des Landesgerichtes Stadt, das diese Tatsachen festgestellt hat.

Der durch den Beschwerdeführer entrichtete Betrag iHv. EUR 5.000,- an den Privatbeteiligten ist aufgrund des Veranlassungszusammenhanges als Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 im Jahr 2012 abzugsfähig.

Da der vom Landesgericht Stadt als verfallen erklärte Betrag iHv. EUR 172.000,- aufgrund der Begleichung dieses Betrages durch die Kunden des Beschwerdeführers nicht in den Einkünften aus Gewerbebetrieb erfasst werden, kommt ein Abzug von nachträglichen Betriebsausgaben im Zuge der Rückzahlung des Verfallsbetrages an das Landesgericht Stadt nicht in Betracht.

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision nicht zulässig, da es nicht von einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis stützt sich auf die einheitliche, ständige, in diesem Erkenntnis zitierte, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im Beschwerdefall war keine Rechtsfrage von

grundsätzlicher Bedeutung zu lösen, womit die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht vorliegen. Die Bindungswirkung an die Feststellungen des rechtskräftigen strafgerichtlichen Urteiles geht klar aus dem Gesetz hervor und wurde - wie oben zitiert - durch höchstgerichtliche Judikatur bestätigt.

Wien, am 2. Dezember 2019