

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Marion Riezinger, Sonnblickstraße 6, 4614 Marchtrenk, über die Beschwerde vom 5. September 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 5. August 2022 betreffend Einkommensteuer 2017, 2018, 2019 und 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Eingabe vom 30. April 2021** übermittelte der Beschwerdeführer folgende **Selbstanzeige** betreffend die Jahre 2017 bis 2020:

*„Ich habe im Zeitraum Juli 2017 bis Juni 2020 als Mitarbeiter der Firma ***1*** („Firma“), ohne hiezu jeweils berechtigt gewesen zu sein, wiederkehrend Verschnittmaterial und Metallabfall (Schrott) in einem Firmen-PKW der Firma zur Firma A verbracht und dort im eigenen Namen verkauft und die erhaltenen Gelder nicht an die Firma weitergeleitet. Dadurch habe ich insgesamt 72.558.80 € zu Unrecht vereinnahmt (vgl. im Detail die Aufstellung in Anhang/1). Diese Beträge habe ich auch nicht versteuert.*

Der Umstand, dass ich über einen insgesamt fünfjährigen Zeitraum regelmäßig unberechtigt

Entnahmen getätigt habe, fiel der Firma bis zur Ankündigung einer Außenprüfung durch das Finanzamt Österreich im April 2021 nicht auf. Die Firma hatte bis Mitte des Jahres 2020 hinsichtlich des noch werthaltigen Verschnittmaterials und Metallabfalls (Schrott) noch kein umfassendes, lückenloses Abfallwirtschaftssystem implementiert. Insbesondere wurden Zu- und Abgänge des Metallabfalls unzureichend dokumentiert. Auf diese Weise war es für mich unter Ausnutzung meiner besonderen Vertrauensstellung relativ einfach möglich, laufend kleinere Mengen zu entwenden, ohne dass dies der Firma auffiel. Die angesprochene besondere Vertrauensstellung ergibt sich zum einen daraus, dass ich bis zuletzt als zuverlässiger Mitarbeiter gegolten habe, zum anderen daraus, dass der Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der Firma mein leiblicher Sohn ist.

Ich bedauere zutiefst, das Unternehmen meines Sohnes, die Firma, geschädigt zu haben und habe daher auch am heutigen Tage ein vollstreckbares Schuldanerkenntnis unterfertigt und sodann die zu Unrecht vereinnahmten 72.558,80 € samt 4% Zinsen ab dem jeweiligen Veräußerungszeitpunkt, das sind bis einschließlich 30. April 2021 in Summe 6.997,71 € an die Firma überwiesen.

Ich darf an dieser Stelle hervorheben, dass weder mein Sohn noch sonst jemand im Unternehmen der Firma von meinen unberechtigten Entnahmen Kenntnis hatte.

Ich verstehe, dass ich durch mein Handeln nicht nur die Firma geschädigt habe, sondern auch Steuern hinterzogen habe. Ich darf mich auch diesbezüglich in aller Form entschuldigen und meine Bereitschaft kundtun, die hinterzogenen Steuern sowie eine allfällige Strafe selbstverständlich umgehend zu entrichten.“

Als Anhang wurde eine Auflistung der zu Unrecht vereinnahmten Beträge nach Datum sortiert aufgelistet (Gesamtsumme: 72.558,80 €).

Als **Ergänzung zur Selbstanzeige** vom 30. April 2021 wurde am 7. Mai 2021 ein weiteres Schreiben hierzu übermittelt.

Im Zuge einer Außenprüfung bei der Firma hätte sich herausgestellt, dass der Beschwerdeführer noch weitere unberechtigte Entnahmen und Verkäufe getätigt hätte, diese seien dem Beschwerdeführer nicht mehr Erinnerung gewesen und somit in der Selbstanzeige vom 30. April 2021 nicht aufgeschienen.

Mit heutigem Tage sei ein Schuldanerkenntnis unterfertigt worden und die zu Unrecht vereinnahmen 4.737,30 € samt 4% Zinsen (695,08 €) an Firma überwiesen worden.

Mit **E-Mail vom 3. Februar 2022** wurden die Einkommensteuererklärungen 2017 bis 2020 an das zuständige Finanzamt übermittelt und Folgendes dargestellt:

Der Beschwerdeführer hätte den vollen Schaden wieder gutgemacht.

Das würde bedeuten, dass Einnahmen und Ausgaben in selber Höhe vorliegen würden. Den Wareneinsatz könne man im Rahmen der freiwilligen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ansetzen. Zusätzlich würden die min. GSVG-Beiträge in Höhe von 2.000,00 € pro Jahr als

Rückstellung angesetzt werden können.

Dadurch würde sich ein jährlicher Verlust und eine Lohnsteuergutschrift ergeben.

Durch die Festsetzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb würde der Beschwerdeführer SV-Beiträge für 4 Jahre (8.000,00 €) bezahlen, welche bereits als Rückstellung berücksichtigt seien.

Einkommensteuererklärung 2017:

< Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -3.603,62 €

lt. Beilage:

Betriebseinnahmen: 11.328,50 €

Betriebsausgaben: 11.328,50 € (Wareneinsatz)

Zinsen: 1.603,62 €

Pflichtversicherungsbeiträge: 2.000,00

In gleicher Weise waren die Erklärungen der Folgejahre aufgebaut.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren wurde mit **Einkommensteuerbescheiden 2017 bis 2020** vom 5. August 2022 die Einkommensteuern der entsprechenden Jahre festgesetzt (Wiederaufnahme nur betreffend die Jahre 2017 bis 2019).

Dabei wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0,00 € festgesetzt worden. Die Beträge lt. Selbstanzeige seien als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) berücksichtigt worden.

In der gesonderten **Bescheidbegründung** vom 8. August 2022 wurde ausgeführt, dass gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis seien. Bei diesen Einkünften im Sinne des Abs. 1 sei es unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handle, oder ob ein Rechtsanspruch auf sie bestehe. Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 würden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch solche gehören, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneigne. Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschaffe, würden aber nicht dem Steuerabzug unterliegen, sondern seien im Veranlagungsweg zu erfassen. Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutze, um sich durch einen Diebstahl zu bereichern, und solcherart Vorteile erziele, würden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vorliegen.

Das so entwendete Verschnitt- und Abfallmaterial sei in weiterer Folge im Rahmen einer nachhaltigen gewerblichen Tätigkeit im eigenen Namen veräußert worden. Dies bedeute in rechtlicher Hinsicht, dass die im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erhaltenen Gegenstände laufend aus dem Privatvermögen als Umlaufvermögen in den Gewerbebetrieb eingelegt worden seien. Aus dem Verkauf seien schlussendlich Betriebseinnahmen im Rahmen von Einkünften aus Gewerbebetrieb erzielt worden.

Mit Eingabe vom 5. September 2022 wurde **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 bis 2020 eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer den gesamten Schaden in voller Höhe plus Zinsen wieder gut gemacht hätte und der Gesellschaft kein Schaden entstanden sei. Wie bereits im Schreiben vom 3. Februar 2022 und den angeschlossenen Steuererklärungen 2017 bis 2020 angeführt worden sei, werde darauf hingewiesen, dass der Gewinn dieses Gewerbebetriebes gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werde. Das bedeute, Einnahmen abzüglich Wareneinsatz in selber Höhe, abzüglich Zinsen, die bezahlt worden seien, abzüglich SV Rückstellung, die voraussichtlich noch zu zahlen sein werde.

Es werde daher ersucht, die Verluste aus Gewerbebetrieb in diesen Jahren anzusetzen.

Darüberhinaus werde noch um Berücksichtigung des Pendlerpauschales und Pendlereuros für die Jahre 2018 und 2020 ersucht.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 1. Dezember 2022 wurde die Beschwerde betreffend die Jahre 2017 bis 2020 als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 6. Dezember 2022 wurde dargestellt, dass lt. Aktenlage die steuerliche Vertretung am 03.02.2022 zwei E-Mail-Nachrichten an die Abgabenbehörde übermittelt hätte. Im Betreff der beiden Nachrichten sei aufgrund der Bezeichnung „Teil 1“ und „Teil 4“ erkennbar, dass mindestens vier Nachrichten versendet worden seien. Der Inhalt der beiden erhaltenen Nachrichten sei das genannte Schreiben vom 03.02.2022, die Selbstanzeige vom 30.04.2021 und die Einkommensteuererklärungen für 2017 und 2019.

In diesem Schreiben werde von der steuerlichen Vertretung behauptet, dass der Wareneinsatz sowie eine Rückstellung für die in Zukunft zu erwartenden Vorschreibungen der Mindestbeiträge zur Sozialversicherung im Rahmen der freiwilligen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG angesetzt werden würde können. In den per E-Mail übermittelten Abgabenerklärungen 2017 und 2019 sei ersichtlich, dass die Einnahmen und der Wareneinsatz mit demselben Betrag angegeben worden seien. Zusätzlichen würden Zinsen für den Anerkenntnisbetrag und eine Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge geltend gemacht. Diesbezüglich werde angemerkt, dass sich der Beschwerdeführer in der Anerkenntniserklärung vom 30.04.2021 dazu verpflichtet hätte, den Anerkenntnisbetrag von 72.558,80 € samt 4% Zinsen ab dem jeweiligen Veräußerungszeitpunkt der Metallabfälle an die Firma Firma bis spätestens 7.5.2021 zu bezahlen. Demnach seien 6.997,71 € an Zinsen zu bezahlen.

In der elektronisch übermittelten Beschwerde würden als Zinsen folgende Beträge beantragt:

- 2017: 1.603,62 €
- 2018: 3.088,18 €
- 2019: 2.125,47 € und
- 2020: 180,44 €

In Summe würden diese Beträge die vereinbarten Zinsen in Höhe von 6.997,71 € ergeben.

Die Wahl der Gewinnermittlungsart könne immer nur zu Beginn des jeweiligen Kalenderjahres getroffen werden (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0036; VwGH 16.9.2003, 2001/14/0039).

Der Beschwerdeführer hätte sich laut Aktenlage erst im Jahr 2021 oder 2022 nachträglich für die freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG betreffend der Jahre 2017 bis 2020 entschieden. Die Wahl der Gewinnermittlung könne jedoch nicht rückwirkend getroffen werden (vgl. auch BFG 13.06.2018, RV/4100139/2016).

Daraus folgend sei die Gewinnermittlung für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2017 bis 2020 zwingend gem. § 4 Abs. 3 EStG durchzuführen. Aufgrund des zwingenden Zu- und Abflussprinzip dieser Gewinnermittlungsmethode würde der im Beschwerdebegehren geltend gemachte Wareneinsatz sowie die geltend gemachten Rückstellungen für Sozialversicherungsbeiträge jeweils erst mit der tatsächlichen Zahlung als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können.

Mit **Eingabe vom 1. Jänner 2023** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Gewinnermittlungsart:

Wie bereits in der Bescheidbeschwerde formuliert, hätte der Beschwerdeführer den Schaden inkl. Schadenersatz (= Zinsen) wieder gut gemacht. Das bedeute, dass der Gesellschaft kein Schaden entstanden sei und per se, dass der Beschwerdeführer dadurch keinen Gewinn gemacht und daher einen Liebhabereibetrieb betrieben hätte - demnach wären gar keine Einkünfte zu versteuern.

Seitens des Finanzamtes sei die steuerliche Vertreterin aufgefordert worden, Steuererklärungen hierzu abzugeben.

Demnach sei nach wirtschaftlichem Ermessen (freiwillige Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG) die gewerbliche Tätigkeit den wirtschaftlich entstandenen Jahren zugeordnet worden. Wenn nun gewerbliche Einkünfte für die Jahre 2017 bis 2020 mittels Bescheid festgesetzt werden, hätte der Beschwerdeführer zusätzlich auch zumindest die Mindestbeiträge an die SV zu entrichten (ebenfalls ein Schaden). Dies sei im Zuge der abgegebenen Steuererklärungen dadurch berücksichtigt worden, dass die SV ebenfalls als Ausgaben angesetzt worden seien. Warum festgestellt worden sei, dass 4 Mails geschickt worden und 2 angekommen seien und diese nicht angefordert worden seien, könne nur zur Kenntnis genommen werden, würde jedoch ein Rätsel bleiben.

Der wieder gut gemachte Schaden seitens der Firma sei als Einnahme berücksichtigt worden (nunmehr Aufhebung des Bescheides angefordert).

Die Wahl der Gewinnermittlungsart werde mit der Abgabe der Steuererklärungen des jeweiligen Jahres bekannt gegeben. Eine Änderung der Gewinnermittlungsart sei am Beginn des Jahres dem Finanzamt bekannt zu geben (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0036).

Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit:

Der Vollständigkeit halber werde darauf hingewiesen, dass im Falle der Nichtanerkennung der Gewinnermittlungsalts nach § 4 Abs. 1 EStG der Jahre 2017 bis 2020 jedenfalls davon auszugehen sei, dass der Beschwerdeführer im Jahre 2020 den Betrieb eingestellt hätte, was jedenfalls zu einem Übergang der Gewinnermittlungsalts gem. § 4 Abs. 10 EStG (und demnach zur Abgrenzung der Zinsen und der SV) führen würde.

Pendlerpauschale:

In der Bescheidbeschwerde zu den einzelnen Jahren vom 5.9.2022 sei auch das Pendlerpauschale und der Pendlereuro jeweils für die Jahre 2018 und 2020 beantragt worden. Eine Begründung für das Nichtansetzen selbiger hätte in der Bescheidbegründung der Beschwerdeentscheidung vom 6.12.2022 nicht gefunden werden können.

Mit **Vorlagebericht vom 2. Mai 2023** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Die belangte Behörde gab darin bekannt, dass das Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro für die Jahre 2018 und 2020 (antragsgemäß) zu berücksichtigen sei.

Aufgrund der Einstufung als Liebhaberei sei auch ein etwaiger Übergangsgewinn/-verlust nicht anzusetzen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den streitgegenständlichen Jahren (und auch davor) bei der Firma Firma **als Arbeitnehmer beschäftigt** – Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Mit Eingabe vom 30. April 2021 gab der Beschwerdeführer in einer Selbstanzeige bekannt, dass er im Zeitraum Juli 2017 bis Juni 2020 wiederkehrend Verschnittmaterial und Metallabfall (Schrott) in einem Firmen-PKW der Firma zur Firma B verbracht und dort im eigenen Namen verkauft und die erhaltenen Gelder nicht an Firma weitergeleitet hat. Diese Beträge hat er auch nicht versteuert. Insgesamt hat es sich hier um einen Betrag von 72.558,80 € gehandelt. Im Zuge einer Außenprüfung hat sich herausgestellt, dass dieser Betrag noch geringfügig höher war – einzelne Verkäufe im Jahr 2017 waren dem Beschwerdeführer in der Selbstanzeige nicht mehr erinnerlich (Ergänzung zur Selbstanzeige am 7. Mai 2021).

Diese Vorgangsweise war für den Beschwerdeführer aufgrund des besonderen Vertrauensverhältnisses (er war immer ein zuverlässiger Mitarbeiter) und der Tatsache, dass sein Sohn Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der Firma war, leicht durchzuführen. Ein Abfallwirtschaftssystem hatte die Firma Firma noch nicht, somit sind die Abgänge auch nicht aufgefallen.

Der Beschwerdeführer hat mit dem Tag der Selbstanzeige ein vollstreckbares Schuldanerkenntnis unterfertigt und sodann die zu Unrecht vereinnahmten Beträge samt 4% Zinsen an Firma überwiesen.

Der Beschwerdeführer hat diese Tätigkeiten ausschließlich alleine vorgenommen. Von der Firma Firma hat davon niemand gewusst.

Die vereinnahmten Beträge wurden datumsmäßig aufgelistet.

In den daraufhin übermittelten Einkommensteuererklärungen 2017 bis 2020 wurden negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb bekannt gegeben. Durch die freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sind die Zinsen und die zu erwartenden GSVG-Beiträge ebenfalls zu berücksichtigen. Da der Schaden wieder gut gemacht wurde, stehen den Einnahmen Ausgaben in gleicher Höhe gegenüber (Einlage zum Teilwert).

Strittig ist gegenständlich, falls eine Einkunftsquelle vorliegt, welcher Einkunftsart die Erlöse zuzurechnen sind und in weiterer Folge welche Gewinnermittlungsart im Falle der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuwenden ist.

Sind die Zahlungsflüsse (§ 4 Abs. 3 EAR) zu berücksichtigen oder die einzelnen Geschäftsfälle entsprechend einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1).

Beendet wurde die Tätigkeit jedenfalls mit dem Zeitpunkt der Selbstanzeige bzw. dem Aufdecken der Malversationen – also im Jahr 2021.

Warum der Beschwerdeführer selbst vom Jahr 2020 ausgeht, kann nicht erkannt werden und wurde auch durch keinerlei Unterlagen und Nachweise untermauert.

Das Gericht geht davon aus, dass die Entwendungen aus dem Betrieb jedenfalls als **Vorteile aus dem Dienstverhältnis** zu beurteilen sind und entsprechende Werbungskosten (Rückzahlungen samt Zinsen) im Abflusszeitraum zu berücksichtigen sein werden (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit).

Eine allfällige Gewinnermittlung wäre nach Ansicht des Richters jedenfalls nur gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 möglich und zulässig gewesen. Diese Beurteilung ist aber aus nachfolgender Feststellung nicht von Belang.

Weiters ist mangels Gewinnerzielungsmöglichkeit von einem sog. „**Liebhabereibetrieb**“ auszugehen (es liegt keine Einkunftsquelle vor) – egal welche Gewinnermittlungsart gewählt werden würde.

2. Beweiswürdigung

Der Beschwerdeführer war in den streitgegenständlichen Jahren als Dienstnehmer der Firma Firma tätig – dies geht aus den vorliegenden **Lohnzetteln** hervor und wird auch nicht bestritten.

Die Höhe der Verkaufserlöse und der Zinsen geht aus den übermittelten Unterlagen und der **Selbstanzeige** des Beschwerdeführers hervor und sind unstrittig.

< 2017: 11.328,50 € (Zinsen: 1.603,62 €)

< 2018: 30.277,90 € (Zinsen: 3.088,18 €)

< 2019: 27.928,30 € (Zinsen: 2.125,47 €)

< 2020: 5.002,00 € (Zinsen: 180,44 €)

Dass der gesamte Schaden (Wareneinsatz samt Zinsen) der Firma Firma ersetzt wurde, ist dem vollstreckbaren **Schuldanerkenntnis** zu entnehmen und wurde tatsächlich zurückbezahlt – auch dies ist gegenständlich nicht strittig.

Der Beschwerdeführer hat eine Auflistung der getätigten Verkäufe samt Angabe des entsprechenden Datums vorgelegt.

Dass es auch Aufzeichnungen in den entsprechenden Jahren gegeben hat, wurde nicht bekanntgegeben. Da sich der Beschwerdeführer seiner Unrechtmäßigkeit bewusst gewesen sein musste, hat er sicherlich keine unnötigen Aufzeichnungen geführt, welche allenfalls seine Malversationen dokumentiert hätten. Aufgrund des Sachverhaltes im Rahmen der Beweiswürdigung (s.o.) ist diese Annahme allerdings irrelevant.

Dass keine genauen Aufzeichnungen geführt wurden, ist auch aus der Tatsache zu entnehmen, dass die Zahlen der ursprünglichen Selbstanzeige infolge der Außenprüfung bei der Firma Firma sich als nicht vollständig erwiesen haben und diese in einer Ergänzung zu Selbstanzeige richtiggestellt wurden.

Genaue jahresmäßige Aufzeichnungen in Bezug auf Wareneinsatz, Verkaufserlöse, sonstige Kosten (SV-Beiträge; Zinsen) hat es offensichtlich nicht gegeben. Diese wurden erst nach der Selbstanzeige im Zuge der Erstellung der entsprechenden Steuererklärungen erfasst.

Die Waren wurden unmittelbar nach der Entwendung auch tatsächlich veräußert (ist aus der **Selbstanzeige** unmissverständlich zu entnehmen).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Gemäß § 25 Abs. 2 leg.cit. ist es bei den Einkünften iSd Abs. 1 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder

laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG werden Einnahmen grundsätzlich in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 23 Abs. 2 BAO wird die Erhebung einer Abgabe „nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.“

a) Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit:

§ 19 Abs. 1 EStG regelt damit für die Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG und für die außerbetrieblichen Einkunftsarten, welcher Besteuerungsperiode Einnahmen zuzuordnen sind, und erklärt zu diesem Zweck den „Zufluss“ für maßgeblich.

Da die Verkaufserlöse der widerrechtlich verkauften Materialien unmittelbar bei Lieferung bezahlt wurden, sind sie jedenfalls auch in diesem Zeitpunkt (Zeitraum) zu erfassen. Die zahlenmäßigen Einnahmen in den entsprechenden Jahren sind nicht strittig.

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit sind auch Einnahmen, wenn sich ein Dienstnehmer aus dem Dienstverhältnis Vorteile gegen den Willen des Dienstgebers verschafft, z. B. veruntreute Waren (vgl. VwGH 25.2.1997, 95/14/0112). Das Dienstverhältnis muss nur die Grundlage für die Möglichkeit der Zueignung veruntreuter Gelder darstellen (durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit).

Dass dies gegenständlich jedenfalls gegeben ist, geht auch aus der Selbstanzeige des Beschwerdeführers vom 30. April 2021 hervor, in welcher er ausführt, dass die Vorgangsweise durch die besondere Vertrauensstellung (zuverlässiger Mitarbeiter) relativ leicht möglich war.

Vorteile, die sich ein Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen aber nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen (vgl. VwGH 4.6.1985, 85/14/0016).

Eine Änderung in den Folgejahren, insbesondere durch Rückzahlung der zu Unrecht verschafften Vorteile, kann den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen. Sie sind **im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung** als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035).

b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

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 Tätigkeit anzusehen ist.

Für die Qualifikation von Einkünften aus Gewerbebetrieb ist demnach das Erfüllen der Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich.

Eine selbständige Betätigung liegt vor, wenn sie ohne persönliche Weisungsgebundenheit und ohne organisatorische Eingliederung in einen anderen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird, der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt (vgl. VwGH 3.5.1983, 82/14/0281) und sich vertreten lassen kann. Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängt (vgl. VwGH 13.12.1989, 88/13/0209; VwGH 22.2.1989, 84/13/0001).

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (tatsächliche Wiederholung, vgl. VwGH 14.09.1988, 87/13/0248; VwGH 21.09.2006, 2006/15/0118). Auch eine einmalige Tätigkeit kann schon dann als nachhaltig angesehen werden, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (Wiederholungsabsicht, vgl. VwGH 14.10.1981, 81/13/0050).

Gewinnabsicht liegt vor, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird. Die Gewinnabsicht muss im Allgemeinen, nicht aber bei jeder einzelnen Erwerbshandlung vorliegen. Das Streben nach Gewinn muss nicht der Hauptzweck der Tätigkeit sein; die Annahme eines Gewerbebetriebes ist auch nicht ausgeschlossen, wenn die Absicht der Gewinnerzielung nur Nebenzweck ist.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist gegeben, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt und eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte und als solche geltende Leistung der Allgemeinheit anbietet. Bei Erbringung von Leistungen, die ihrer Art nach geeignet sind, eine Auftragserteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen, ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu bejahen, auch wenn der Steuerpflichtige nur gegenüber wenigen oder nur einem einzigen Auftraggeber tätig wird (VwGH 6.3.1973, 1032/72).

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist auch anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige grundsätzlich bereit ist, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten, der Bedarf nach seinen Sachgütern oder Leistungen hat, selbst wenn es – wie z. B. bei einem Schwarzhändler oder Dieb – nicht öffentlich geschehen kann oder am "Rande" des Güter- und

Leistungsaustausches angesiedelt ist, wie beispielsweise Prostitution. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt auch dann vor, wenn die Tätigkeit an sich verboten ist (Hehlerei, Rauschgifthandel, Schwarzhandel, Schlepperei).

Der VwGH geht im Allgemeinen davon aus, dass auch widerrechtlich bezogene geldwerte Vorteile das Tatbestandsmerkmal der (Betriebs-)Einnahme erfüllen (vgl. VwGH 31.7.2013, 2009/13/0194).

Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft der nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige die Wahl, ob er den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, mit der Einrichtung oder der Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung (vgl. VwGH 10.5.1994, 90/14/0173, VwGH 21.7.1998, 95/14/0054, und VwGH 23.9.2010, 2010/15/0110, mwN), wobei der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsart nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur zu Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig ist (vgl. VwGH 16.9.2003, 2001/14/0039, mwN). Der Zeitpunkt der Bilanzerstellung allein ist für die Annahme einer freiwilligen Buchführung nicht maßgeblich (vgl. VwGH 1.6.2006, 2002/15/0179)

Durch den Verzicht auf die Einrichtung einer laufenden Buchführung hat der Beschwerdeführer sein Wahlrecht für die Gewinnermittlungsart nämlich endgültig konsumiert. Durch die nachträgliche Erstellung von Bilanzunterlagen können die Anforderungen an eine **laufende Buchführung** nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 per se nicht erfüllt werden. Aufzeichnungen müssen schon **von Beginn des Jahres** angeführt werden (vgl. BFG 13.6.2018, RV/4100139/2016). Nachträglich erstellte Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 1 sind nicht zu berücksichtigen.

Da der Beschwerdeführer weder zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet war, noch freiwillig entsprechende Aufzeichnungen geführt hat (da er ja grundsätzlich davon ausgehen musste, nicht aufgedeckt zu werden), ist von einer Gewinnermittlungsmethode durch Einnahmenüberschussrechnung auszugehen. Im Erkenntnis VwGH 7.4.1981, 1289, 1326-1328/79 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Annahme einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige weder zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet ist, noch freiwillig entsprechende Aufzeichnungen führt.

Ist der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des Zufließens - ungeachtet eines Verstoßes gegen das Gesetz – einmal verwirklicht worden, so kann dieser Tatbestand nach der stRsp des VwGH zufolge durch Änderung in folgenden Jahren – etwa durch Rückzahlung des veruntreuten Geldbetrages – nicht mehr rückgängig gemacht werden; dies selbst dann nicht, wenn bereits im Zeitpunkt des Zuflusses feststehen sollte, dass der zugeflossene Betrag in späteren Jahren ganz oder teilweise zurückzuzahlen sein wird (vgl. VwGH 22.2.1993, 92/15/0048; VwGH 8.9.1992, 88/14/0076).

Die Rückzahlung führt somit lediglich zu einem – uU als Werbungskosten oder Betriebsausgabe zu berücksichtigenden – Abfluss im Jahr der Rückzahlung und nicht zu einer rückwirkenden Beseitigung des Zuflusses.

Diese Ausführungen sind allerdings aufgrund nachfolgender Beurteilung nicht von Bedeutung, da – egal welche Gewinnermittlungsart vorgenommen wird – keine Einkunftsquelle vorliegt.

Gemäß § 6 Z 5 lit. d EStG 1989 sind Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung zu bewerten.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die laufende Einlage von Vermögensgegenständen des Privatvermögens – die entwendeten Gegenstände stellen zum Zeitpunkt der Entwendung jedenfalls Privatvermögen dar – in das Umlaufvermögen eines Betriebes als **Betriebsausgabe** zu erfassen ist (vgl. Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG⁹, Seite 58; Doralt, EStG², § 4 Tz 212).

Somit stehen den Verkaufserlösen im Zeitpunkt des Verkaufes entsprechende Betriebsausgaben gegenüber, da die Waren unmittelbar nach Entwendung zum Teilwert veräußert wurden (die Gleichheit von Veräußerungserlös und Teilwert ist der Aktenlage folgend unstrittig).

Somit ergibt sich ein Gewinn von „Null“.

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (BGBl 1993/33 idF BGBl III 1999/15) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und*
- nicht unter Abs. 2 fällt.*

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 2 leg.cit:

...

Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den

Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Es ist also ein **Gesamtgewinn** (Überschuss) notwendig um von einer Einkunftsquelle ausgehen zu können. Ein Ergebnis von „Null“ ist kein derartiger Gesamtgewinn (Überschuss).

Oben genannte gesetzliche Voraussetzungen für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb sind also **mit Ausnahme der Gewinnabsicht** tatsächlich erfüllt. Der Beschwerdeführer hat die Waren zum Teilwert verkauft. Daraus konnte keinesfalls ein tatsächlicher Gewinn resultieren.

Wenn man allenfalls auch die Möglichkeit berücksichtigen würde, dass diese Machenschaften auch einmal aufgedeckt werden, so wäre mit zusätzlichen Aufwendungen (Zinsen, Strafen, ...) zu rechnen, sodass grundsätzlich ein tatsächlicher Verlust nicht auszuschließen ist – im Gegenteil, sogar sicher ist.

Somit ist davon auszugehen, dass **keine Einkunftsquelle** vorliegt und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb (auch nicht mit Null) festzusetzen sind.

Es liegt ein sog. „Liebhabereibetrieb“ iSd Liebhabereiverordnung (BGBl II 33/1993 idF BGBl II 15/1999) vor. Bei der hier gewählten Vorgangsweise war die Tätigkeit nie geeignet einen Gesamtgewinn zu lukrieren, da die Waren zu jenem Preis veräußert wurden, mit welchem sie in den „Betrieb“ eingelegt wurden.

Bei diesem Sachverhalt ist auch kein sogenannter „Anlaufverlust“ zur berücksichtigen, da damit zu rechnen war, dass die Betätigung von Beginn an so ausgelegt war, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (§ 2 Abs. 2, VO Liebhaberei).

Somit ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu verneinen.

Die Entwendung der Waren ist ausschließlich als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu werten und ist somit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen.

Abschließende Anmerkung des Richters:

Gegenständlich sind die Rückzahlungen samt Zinsen allenfalls im Jahr der Rückzahlung (also im Jahr 2021) als Werbungskosten zu berücksichtigen – im Zusammenhang mit den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit. Dieses Jahr ist aber gegenständlich nicht streitanhängig.

c) Pendlerpauschale/Pendler-Euro:

Das entsprechende Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro wurden bereits in den Jahren 2017 und 2019 berücksichtigt.

In den Jahren 2018 und 2020 wurden diese nur tw. berücksichtigt (2018). Entsprechend den Daten in den Vorjahren und in der Darstellung der belangten Behörde im Vorlagebericht sind das Pendlerpauschale und der Pendler-Euro auch in den Jahren 2018 und 2020 zu berücksichtigen.

< 2018:

PP für 8,5 Monate à 306,00 € **(2.601,00 €)**

Pendler-€: 8,5 Monate à 11,17 € **(94,92 €)**

< 2020:

PP für 12 Monate à 306,00 € **(3.672,00 €)**

Pendler-€: für 12 Monate à 11,17 € **(134,00 €)**

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegenständliche Würdigung des Sachverhaltes (im Rahmen der Beweiswürdigung) brachte keine Lösung einer Rechtsfrage bzw. abweichende Rechtsprechung hervor. Somit war eine (ordentlichen) Revisionsmöglichkeit nicht zu gewähren.

Beilage:

Berechnungsblatt Einkommensteuer 2017, 2018, 2019 und 2020

Linz, am 23. Jänner 2024