



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 20. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 21. September 2004 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuer 2003, die Einkommensteuer 2003 und die Umsatzsteuer 2003 nach der am 2. Dezember 2008, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuer 2003 und die Einkommensteuer 2003 bleiben unverändert.

Der Umsatzsteuerbescheid 2003 wird abgeändert.

Die Umsatz- und Einkommensteuer 2003 werden endgültig gemäß des § 200 Abs. 2 BAO festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber machte am 28. Januar 2004 in seinem elektronisch eingebrachten Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2003 pauschalierte Werbungskosten als angestellter Vertreter gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen idF. BGBl. Nr. 2001/382 II iVm. § 17 Abs. 6 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) bei seinen nichtselbständigen Einkünften von der A AG geltend.

Ein seinem Begehren entsprechender Einkommensteuerbescheid 2003 wurde vom Finanzamt am 14. Mai 2004 erlassen.

Am 9. Juli 2004 langte beim Finanzamt eine Strafanzeige der Bundespolizeidirektion B vom 13. Mai 2004 gegen den Berufungswerber wegen des Verdachtes des Verbrechens der Veruntreuung und der Urkundenfälschung ein, welche zur finanzstrafrechtlichen Beurteilung übermittelt wurde.

In dieser Anzeige wird der Berufungswerber verdächtigt, mindestens seit August 2003 in betrügerischer Absicht erlangte Mobiltelefone mit dem Vorsatz, sich durch die wiederkehrende Begehung dieser Tat eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, an Dritte weiterverkauft zu haben. Dazu habe er seine Stellung als Außendienstmitarbeiter und Shopverantwortlicher der Firma A AG ausgenutzt, indem er bei tatsächlich abgeschlossenen Telefonanlagenmietverträgen Mobiltelefone bestellt, diese jedoch nicht an die Kunden geliefert, sondern in der Absicht sich zu bereichern, diese behalten oder weiterverkauft habe. Die Mobiltelefone habe er größtenteils an die C in B und an Privatpersonen verkauft. Der dadurch bei der A AG entstandene Schaden betrage mindestens € 54.371,54 (Dieser Betrag wurde dann im Laufe der Ermittlungen auf mindestens € 60.000,00 erhöht). Der Berufungswerber sei darüber hinaus verdächtig, Beweismittel durch das Vorlegen von Ankaufscheinen gefälscht zu haben. Der Berufungswerber bestreite diese Tat und behaupte, dass es sich um eine „*Retourkutsche*“ der Firma A AG handle, da er Konkurrenzgeschäfte gemacht habe.

Jener Anzeige wurden mehrere Niederschriften über die Vernehmung des Berufungswerbers angeschlossen. In jener vom 23. Februar 2004 gibt er an, im Jahr 2003 50 bis 70 Mobiltelefone, welche er privat eingekauft habe, an die C in B weiterverkauft zu haben. Auf den Vorhalt, dass er dadurch eine steuerpflichtige Erwerbstätigkeit ausgeübt habe, entgegnete der Berufungswerber, dass er eine entsprechende Mitteilung an das Finanzamt vergessen habe. Im Übrigen und in den übrigen Einvernahmen bestritt er den oben beschriebenen Tatverdacht und fand es unerklärlich, dass nachweislich von seinem Arbeitgeber stammende Mobiltelefone in seinem Namen verkauft worden seien. Seit dem 29. März 2004 betreibe er einen Handy Shop in M, sei befugt Mobiltelefone anzumelden, zu verkaufen und zur Reparatur anzunehmen.

Aufgrund dieser Anzeige führte das Finanzamt eine Nachschau gemäß § 99 FinStrG (Finanzstrafgesetz, BGBl. Nr. 129/1958) durch. In der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 16. September 2004 gab der Berufungswerber an, dass der gegen ihn erhobenen Strafanzeige vom 13. Mai 2004 jede Grundlage fehle. Er habe im Jahr 2003 keine Umsätze aus dem Handel mit Mobiltelefonen der Firma A AG erzielt. Er verweise auf das laufende Verfahren und mache keine weiteren Aussagen. Eine gewerbliche Tätigkeit übe er erst seit März 2004 aus.

Im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 21. September 2004 stellte das Finanzamt einen Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen und Eigenverbrauch von € 54.371,54 fest, unterwarf diese dem Normalsteuersatz von 20% (Umsatzsteuer € 10.874,31) und begründete dies damit, dass die Abgabenbehörde Abgabenbescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen könne, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Dem Bescheid sei das Ermittlungsergebnis der durch den Erhebungsdienst des Finanzamtes oben beschriebenen Nachschau zu Grunde gelegt. Der Berufungswerber, welcher ehemals bei der Firma A AG beschäftigt gewesen sei, habe nach den Angaben seines ehemaligen Arbeitgebers im Jahr 2003 als dazu befugter Arbeitnehmer bei den Firmen Nokia, Ericcson und anderen diverse Handys im Namen seines Arbeitgebers bestellt. Nach den Aussagen des Berufungswerbers gegenüber der Firma A AG und den Ermittlungsorganen der Bundespolizeidirektion B, beziehungsweise des Landesgendarmeriekommandos für D wären diese für Kunden der Firma A AG (hauptsächlich Firmen) bestimmt gewesen. Diese Handys seien jedoch laut Firma A AG nicht an die Kunden ausgeliefert worden, sondern, wie spätere Ermittlungen durch Kriminalpolizei und Landesgendarmerie ergeben hätten, vom Berufungswerber, entweder an die Firma C in B veräußert oder durch den Berufungswerber selbst an Privatpersonen verkauft worden. Die daraus erzielten Erlöse habe sich der Berufungswerber behalten. Aus diesem Grund sei am 12. Mai 2004 vom Landesgericht B zur Geschäftszahl E gegen den Berufungswerber ein Haftbefehl erlassen worden. In der Folge habe am 13. Mai 2004 die Bundespolizeidirektion B beziehungsweise das Landesgendarmeriekommando für Oberösterreich gegen den Berufungswerber unter Aktenzahl II beziehungsweise Geschäftszahl G unter Beischluss diverser Beweismittel eine Strafanzeige wegen des Verdachtes der Veruntreuung und der Urkundenfälschung an die Staatsanwaltschaft B erstattet. Erhebungsorgane des Finanzamtes hätten die von den Kriminalabteilungen der Polizei und Landesgendarmerie hiezu vorläufig beigebrachten Beweismittel gesichtet und am 16. September 2004 dem Berufungswerber vorgehalten. Gegenüber der Abgabenverwaltung habe der Berufungswerber aber die Vorhaltungen als haltlos bestritten und unter Verweis auf das noch laufende Strafverfahren niederschriftlich erklärt, dazu keinerlei weitere Angaben zu machen. Der Berufungswerber sei nicht bereit gewesen, am abgabenbehördlichen Verfahren in irgendeiner Weise mitzuwirken oder zur Klärung diverser Fragen einen Beitrag zu leisten. Die Abgabenbehörde sei daher zur Entscheidungsfindung allein auf das bislang vorliegende Ermittlungsergebnis und die vorliegenden Beweismittel angewiesen. Der bisher ermittelte Wert der Handys habe laut Auflistung der Firma A AG € 54.371,54 betragen und der dadurch zum Nachteil dieser Firma laut Strafanzeige entstandene Schaden mindestens diesen Betrag.

Da die Umsatzsteuer im Unternehmensbereich keinen Kostenfaktor darstelle, sei hier von einem „*Nettobetrag*“ auszugehen. Anlässlich der Einvernahme des Berufungswerbers am 23. Februar 2004 bei der Bundespolizeidirektion B habe dieser auf den Vorhalt, er habe durch die Handyan- und Verkäufe eine Erwerbstätigkeit ausgeübt und dadurch auch einen Gewinn erzielt, wörtlich zu Protokoll gegeben: „... *betreffende Mitteilung an das Finanzamt habe ich vergessen. Ich habe somit ein Einkommen, welches steuerpflichtig gewesen wäre, nicht versteuert.*“ Diese Aussage sei mit der nunmehrigen Behauptung des Berufungswerbers gegenüber dem Erhebungsorgan des Finanzamtes, er habe im Jahre 2003 keine Umsätze aus dem Handel oder Verkauf von Mobiltelefonen getätigt, nicht in Einklang zu bringen. Nach Ansicht des Finanzamtes sei in Verbindung mit den übrigen Umständen und Gegebenheiten des gegenständlichen Falles dem Inhalt der Erstaussage vom 23. Februar 2004 ein höherer Wahrheitsgehalt beizumessen und die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg festzustellen und dem die vorhandenen Beweismittel zu Grunde zu legen. Zu schätzen habe die Abgabenbehörde nämlich insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige keine ausreichende Aufklärung zu geben vermöge oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wesentlich seien. Der Verkauf von Mobiltelefonen sei ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz im Sinne des § 1 UStG Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994). Der Steuersatz betrage gemäß § 10 Abs. 1 UStG 20%. Daraus ergäben sich unter der Annahme, dass die Handys ohne Gewinnaufschlag verkauft worden seien, vorläufig ein Gesamtbetrag der Entgelte von € 54.371,54, darauf entfallende Umsatzsteuer von € 10.874,31 und damit mangels Vorauszahlung eine Nachforderung in gleicher Höhe. Auf Grund der Tatsache, dass das laufende Gerichtsverfahren noch nicht abgeschlossen und der Umfang der Abgabepflicht auf Grund der vorstehenden Ausführungen zwar wahrscheinlich, jedoch noch ungewiss sei, sei der Umsatzsteuerbescheid gemäß § 200 BAO als vorläufiger Bescheid zu erlassen gewesen.

Ebenfalls am 21. September 2004 nahm das Finanzamt das Verfahren der Einkommensteuer 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und rechnete gemäß § 307 Abs. 1 BAO in dem damit verbundenen neuen Einkommensteuerbescheid den nichtselbständigen Einkünften des Berufungswerbers € 65.245,85 zu. Dies begründete das Finanzamt damit, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen zu verfügen gewesen sei, weil Tatsachen beziehungsweise Beweismittel neu hervorgekommen seien, welche im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Gemäß § 200 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde Abgabenbescheide vorläufig erlassen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Dem Bescheid

seien die Ermittlungsergebnisse der durch den Erhebungsdienst des Finanzamtes unter ABNr.: H durchgeführten Nachschau zu Grunde gelegt worden und zur Sachverhaltsdarstellung werde auf die Begründung zum vorläufigen Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für 2003 verwiesen. Im Zeitraum der sich laut dem vorliegenden Beweismaterial ergebenden Veruntreuungen beziehungsweise Diebstähle sei der Berufungswerber nachweislich Dienstnehmer der Firma A AG gewesen. Gerade diese Dienstnehmereigenschaft sowie die damit verbundenen Kompetenzen hätten es dem Abgabepflichtigen überhaupt ermöglicht, widerrechtlich seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch das Verschaffen zusätzlicher Vorteile zu erhöhen. Die Abgabenbehörde habe nicht die Frage der strafrechtlichen Aspekte einer deliktischen Tätigkeit zu beurteilen gehabt, sondern die abgabenrechtliche Frage der Zuordnung von Vermögenszuwächsen zu den Einkunftsarten. In Fällen, in denen sich ein Dienstnehmer durch Diebstähle oder Unterschlagungen im Rahmen seines Dienstverhältnisses widerrechtlich Vorteile aneigne, lägen besondere Fälle der nichtselbständigen Einkünfte vor, die nicht durch Steuerabzug vom Arbeitslohn beim Dienstgeber zu versteuern, sondern im Veranlagungsweg beim Dienstnehmer einkommensteuerlich zu erfassen seien. Durch die Abgabenbehörde hätten wegen der fehlenden Mitwirkung des Berufungswerbers am abgabenbehördlichen Verfahren keine Fakten festgestellt werden können, die Gegenteiliges ergäben. Es ergebe sich für das Jahr 2003 bei einem Wert der Mobiltelefone von netto € 54.371,54 zuzüglich € 10.874,31 Umsatzsteuer eine Erhöhung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um € 65.245,85.

Gegen die oben beschriebenen Bescheide vom 21. September 2004 betreffend die Umsatzsteuer 2003, die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer und den Sachbescheid für Einkommensteuer 2003, richtet sich die gegenständliche Berufung vom 19. September 2004, in welcher begehrt wird, für das Jahr 2003 keine Umsatzsteuer, keine Einkommensteuer über dem Betrag von € 110,80 festzusetzen, das Verfahren für die Einkommensteuer 2003 nicht wiederaufzunehmen und in eventu alle angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben und darüber in einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat zu entscheiden. Dies begründete der Berufungswerber damit, dass alle in den angefochtenen Bescheiden aufgestellten Behauptungen unrichtig seien. Der Berufungswerber habe in der Niederschrift vom 16. September 2004 gegenüber der Abgabenbehörde ausgesagt, dass der Strafanzeige jede Grundlage fehle und er im Jahr 2003 aus dem Handel mit derartigen Mobiltelefonen der Firma A AG keine Umsätze erzielt habe. Eine wirtschaftliche Tätigkeit übe er erst seit März 2004 aus. Die Begründung der angefochtenen Bescheide sei mangelhaft. Die zu Grunde gelegte Nachschau sei im Geschäftslokal des Berufungswerbers erfolgt. Der Nachschauauftrag vom 7. September 2004 enthalte auch das Ersuchen, einen geeigneten Arbeitsraum und sämtliche Belege und

Aufzeichnungen für den Veranlagungszeitraum 2003 zur Verfügung zu stellen, sowie Sorge zu tragen, dass eine mit den Sachverhalten vertraute Person anwesend sei. Der Berufungswerber sei selbst anwesend gewesen und habe erklärt, im Veranlagungszeitraum 2003 mit Telefonen der Firma A AG keine Umsätze erzielt zu haben. Andere Ergebnisse habe der Nachschauauftrag nicht erbracht. Es sei damit der Aktenlage nicht zu entnehmen, wie die Abgabenbehörde zur Annahme komme, der Berufungswerber hätte als Arbeitnehmer der Firma A AG Telefone veräußert und die daraus erzielten Erlöse behalten. Die Abgabenverwaltung hätte auf keinen Fall die Anzeige der Firma A AG ihren Überlegungen zugrunde legen dürfen. Bis zum gesetzlichen Nachweis seiner Schuld werde nämlich vermutet, dass der wegen einer strafbaren Handlung Angeklagte unschuldig sei (Art. 6/2 EMRK [Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 210/1958]). Die Unschuldsvermutung sei ein Grundsatz des Strafrechts und bedeute, dass jemand erst dann bestraft werden dürfe, wenn Sachverhalt und Verschulden in einem gesetzmäßigen Verfahren festgestellt worden seien. Die Unschuldsvermutung verlange eine gesetzmäßige Ermittlung und sei von allen staatlichen Behörden zu beachten und gelte auch für die Abgabenverwaltung. Die Voraussetzungen für einen vorläufigen Bescheid gemäß § 200 BAO lägen nicht vor. Dieses Rechtsinstitut sei nicht dazu bestimmt, der Abgabenbehörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabefestsetzung maßgebenden Tatsachen zu ersparen und vorbehaltlich des späteren Ermittlungsverfahrens Abgaben festzusetzen. Die Behörde sei also nicht von der in § 115 BAO begründeten Ermittlungspflicht entbunden. Bloße Vermutungen in Richtung Ungewissheit des Sachverhaltes würden für die Vorläufigerklärung nicht ausreichen. Die Abgabenbehörde habe lediglich eine Nachschau durchgeführt, dort aber nichts Belastendes gefunden. Dem Berufungswerber seien sonst keine Beweismittel vorgehalten worden. Die Behörde führe einen Wert der Mobiltelefone von € 54.371,54 an und verweise auf die Strafanzeige der Firma A AG, ohne entsprechende Belege vorzulegen, die dies untermauern würden. Die Strafanzeige reiche dazu jedenfalls nicht aus. Entsprechend § 115 BAO hätten die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, welche für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich seien. Den Parteien sei Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Sie hätten die Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Gemäß § 116 BAO seien die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen. Auch dies sei nicht erfolgt. Dem Bescheid seien keinerlei

Erwägungen zu entnehmen, warum die Anzeige richtig sein solle. Mit dem zur Anzeige gebrachten Sachverhalt, der Verantwortung des Berufungswerbers als Beschuldigtem im Strafverfahren, den widersprechenden Beweisergebnissen und den Unklarheiten habe sich die Abgabenverwaltung in keiner Weise auseinandergesetzt. Sie habe es unterlassen, in kurzer, übersichtlicher Form den rechtserheblichen Sachverhalt darzustellen und die Erwägungen, von denen sie sich bei der Wahrheitsfindung habe leiten lassen, darzulegen. Sowohl das Verfahren wie auch die Bescheidebegründungen sei mangelhaft geblieben. Der Berufungswerber habe in der Niederschrift vom 16. September 2004 ausdrücklich angegeben, keine Umsätze aus dem Handel mit derartigen Mobiltelefonen der Firma A AG erzielt zu haben. Allerdings habe er andere Umsätze getätigt. Nach diesen sei nicht gefragt worden. Der Berufungswerber sei im Jahr 2003 ausschließlich unselbständig erwerbstätig gewesen. Er habe gelegentlich Handys ein- und verkauft. Nämlich zehn Stück Sonyericsson P900 zu einem Einkaufspreis von je € 600,00 und einem Verkaufspreis von je € 620,00, zehn Stück Sonyericsson P900 zu einem Einkaufspreis von je € 580,00 und einem Verkaufspreis von je € 600,00, fünf Stück Sonyericsson P900 zu einem Einkaufspreis von je € 560,00 zu einem Verkaufspreis von je € 580,00, fünfzehn Stück Nokia 6600 zu einem Einkaufspreis von je € 390,00 zu einem Verkaufspreis von je € 410,00 und zehn Stück Nokia 6600 zu einem Einkaufspreis von je € 380,00 zu einem Verkaufspreis von je € 400,00. Insgesamt ergebe sich ein Einkaufspreis der Mobiltelefone von € 24.250,00 und ein Verkaufspreis € 25.250,00. Diese Tätigkeit unterliege nicht der Umsatzsteuerpflicht. Einkaufspreise und Verkaufspreise seien brutto zu verstehen. Maßgeblich sei die Summe der Verkaufspreise von € 25.250,00. Dieser Betrag sei um 20% Umsatzsteuer zu kürzen, so dass sich ein Betrag von € 21.041,67 ergebe (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG [Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994]). Außerdem sei eine einmalige Überschreitung der dort verfügbaren Grenze um 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren nicht maßgeblich. Der Betrag sei daher um weitere 15% zu kürzen, so dass sich eine Bemessungsgrundlage von € 17.885,42 ergebe. Die gesetzliche Grenze von € 22.000,00 sei damit nicht überschritten worden. Für 2003 gelte daher die unechte Befreiung von Umsatzsteuer als Kleinunternehmer. Die steuerpflichtigen Bezüge des Berufungswerbers hätten laut Bescheid vom 21. September 2004 € 33.446,92 betragen und käme daher gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) die Progressionsstufe von 41% zur Anwendung. Die Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben des Berufungswerbers betrage in Summe € 1.000,00, wovon der Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von € 730,00 abzuziehen sei, so dass die steuerpflichtigen Einkünfte des Berufungswerbers 2003 um € 270,00 zu erhöhen seien. 41% dieses Betrages ergäben € 110,70. Nur diesen Betrag schulde der Berufungswerber der Abgabenverwaltung. In diesem Umsatz seien die Verkaufspreise für jene Handys enthalten,

welche der Berufungswerber an die C in B geliefert habe. Der Berufungswerber habe selbst keine genauen Aufzeichnungen und die Preise ergäben sich aus seiner Erinnerung. Die Eingangsbelege der C in B könnten der Berechnung nicht zugrunde gelegt werden, weil bereits jetzt feststehe, dass der damalige Mitarbeiter der C in B die Unterschrift des Berufungswerbers nachgemacht habe, beziehungsweise mit dessen Namen die so genannten Ankaufszettel unterschrieben habe. Diese Urkunden hätten damit keine Beweiskraft. Dies ergebe sich aus den bisherigen Ermittlungsergebnissen im Strafakt. Der Wiederaufnahmebescheid sei nicht ordnungsgemäß begründet. Es träfen für Verfahren und Begründung die bisherigen Ausführungen ebenfalls sinngemäß zu.

Im Urteil vom 3. Mai 2005 wurde der Berufungswerber vom Landesgericht B als Schöffengericht wegen des Verbrechens des schweren gewerbsmäßigen Betruges nach den §§ 146, 147 Abs. 3, 148 1. Fall StGB (Strafgesetzbuch BGBl. Nr. 60/1974) schuldig gesprochen, im Zeitraum zwischen August 2003 und 11. Mai 2004 in I und B mit dem Vorsatz, sich durch das Verhalten der Getäuschten unrechtmäßig zu bereichern, gewerbsmäßig Verfügungsberechtigte der Firma A AG durch Vorspiegelung von tatsächlich nicht vorgenommenen Kundenbestellungen über Mobiltelefone, somit durch Täuschung über Tatsachen, zu Handlungen, nämlich zur Ausfolgung von zumindest 111 Mobiltelefonen an ihn verleitet, wodurch Firma A AG ein € 50.000,00 übersteigender Schaden von zumindest € 54.371,54 entstanden sei.

Dabei hat das Gericht folgenden Sachverhalt als erwiesen angesehen:

„Im Tatzeitraum war der Berufungswerber Vertriebsmitarbeiter der Firma A AG und mit der Akquisition von Kundenaufträgen und zwar Mietverträgen oder Käufen, beauftragt. Zusätzlich war er ab Herbst 2003 bis 29. Februar 2004 für den Handy-Shop der Firma A AG im Vertriebsgebiet Salzburg zuständig. Im Zuge des Abschlusses von Mietverträgen für Telefonanlagen täuschte der Berufungswerber seinem Arbeitgeber vor, dass der jeweilige Kunde auch Mobiltelefone für die Nutzung von „mobile extensions“ benötigen würde, worauf die Firma A AG diese Handys bei verschiedenen Geräteherstellern bestellte. Diese Vorgangsweise wählte der Angeklagte bereits mit dem Vorsatz, die an ihn zwecks Übergabe an die vermeintlichen Besteller ausgefolgten Handys später in der „C“, aber auch an Privatpersonen, gewinnbringend zu verkaufen. Geschädigter durch diese Vorgehensweise ist in einem Umfang von zumindest € 54.371,54 (betreffend 111 Mobiltelefone) ausschließlich die Firma A AG als den jeweiligen Geräteherstellern gegenüber Verpflichtete. Insgesamt zweigte derart der Berufungswerber 111 Mobiltelefone in einem Gesamtwert von € 54.371,54 in zumindest drei Angriffen bei der Firma A AG, seinem Dienstgeber ab, wobei er die Lagerverwalterin J jeweils darüber täuschte, dass die jeweiligen Kunden diese Mobiltelefone zugestellt erhalten würden. Dabei handelte der Berufungswerber jeweils mit dem Tatplan, sich

durch die wiederkehrende Begehung solcher Betrügereien eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen, da er diese Handys bei der C in B weiterverkaufte und den Verkaufserlös zur Finanzierung seiner eigenen Lebensaufwände benützte. Insgesamt handelte der Angeklagte auch mit dem Vorsatz, sich durch seine Taten unrechtmäßig zu bereichern, was ihm auch gelang.“

Weiter wird in diesem Urteil mit der Geschäftszahl K ausgeführt, dass der Berufungswerber letztlich geständig im Sinne Anklageschrift gewesen sei. Dieses Geständnis stimme mit den Beweisergebnissen, insbesondere den Zeugenaussagen überein.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 22. Juni 2005 wurde die gegenständliche Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 und Einkommensteuer 2003 abgewiesen. In beiden Bescheiden wird hinsichtlich der Begründung auf die zusätzliche Begründung verwiesen, welche gesondert übermittelt wurde. Diese lautet:

„Auf die ausführliche Bescheidbegründung vom 20. September 2004 im Zuge der Nachschau wird verwiesen. Auf Grund des Schuldspruches des LG B vom 3. Mai 2005 (K) und der darin angeführten Schadenssumme in Höhe von € 54.371,54 ist somit auch erwiesen, dass der Berufungswerber in dieser Höhe Umsätze und Erlöse erzielt hat. Die vorläufigen Bescheide (Umsatzsteuer u. Einkommensteuer 2003) konnten daher auch für endgültig erklärt werden. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.“

Mit der weiteren Berufungsvorentscheidung vom 22. Juni 2005 wurde auch die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 als unbegründet abgewiesen und dies damit begründet, dass mit Urteil des Landesgerichtes B vom 3. Mai 2005 (K) der Berufungswerber wegen des Verbrechens des schweren und gewerbsmäßigen Betruges nach den §§ 146, 147 Abs. 3 und 148 1. Fall StGB für schuldig erkannt worden sei. Dieser Vorfragentatbestand, der zugleich auch für die steuerliche Beurteilung von wesentlicher Bedeutung gewesen sei, berechtige die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vorzunehmen.

Gegen die genannten Berufungsvorentscheidungen vom 22. Juni 2005, nachweislich zugestellt am 24. Juni 2005, richtet sich der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom Montag dem 25. Juli 2005. Dazu führte der Berufungswerber an, dass er den Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz nicht beitreten könne. Es treffe zwar zu, dass das gegen ihn geführte Strafverfahren mit einem Schuldspruch geendet habe. Der Privatbeteiligten Firma A AG, mit dem Sitz in I, sei jedoch Schadenersatz in Höhe von € 54.371,54 zugesprochen worden. Nach herrschender Rechtsprechung handle es sich bei diesen Einnahmen, nicht wie im Bescheid angeführt, um Einkünfte aus nichtselbstständiger

Arbeit, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 7.4.1981, 1289/79, da einerseits die zugeeigneten Mobiltelefone nicht selbst behalten, sondern weiterveräußert worden seien und andererseits diese „*Tätigkeit*“ eine Geschäftsbeziehungen mit mehreren Partnern darstelle. Die Mobiltelefone, welche sich der Berufungswerber durch die ihm zu Last gelegte Tat zugeeignet hat, seien von ihm an Dritte weiterverkauft worden. Es lägen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Der Berufungswerber sei auch wegen gewerbsmäßiger Begehung verurteilt worden. Die ihm zur Last gelegte Tätigkeit begründe einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 28 BAO. Nach dem Schuldspruch habe er widerrechtlich aus Beständen der Firma A AG erlangte Mobiltelefone auf eigene Rechnung an Abnehmer verkauft. In dieser Tätigkeit sind die Merkmale von Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit und Gewinnabsicht sowie Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erfüllt. Der von der Firma A AG angegebene Wert stelle jedoch nicht den Umsatzerlös dar den der Berufungswerber erzielt habe, sondern es handle es sich dabei vielmehr um die Summe der Anschaffungskosten. Der Berufungswerber habe diesen Betrag von € 54.371,54 an die Firma A AG zu entrichten. Laut der (nicht beigelegten) Liste der Firma A AG „*fehlende Mobiltelefone*“ .I/A habe der Berufungswerber von der Firma A 48 Stück Sony Ericsson P 400, 7 Stück Nokia 6100, 50 Stück Nokia 6600, 3 Stück Nokia 725i, 1 Stück Siemens SL 55, 2 Stück Sony Ericsson E 610, in Summe also 111 Stück im Wert von € 54.371,54 an Mobiltelefonen erlangt. Wie in der (nicht beigelegten) Liste .I/B ausgewiesen sei habe der Berufungswerber an die C in B Handys zum Gesamtpreis von € 36.290,00 verkauft. Die restlichen Mobiltelefone nämlich 17 Stück Sony Ericsson T 900, 1 Stück Nokia 600, 20 Stück Nokia 6600 und 1 Stück Nokia 7250 j habe der Berufungswerber an andere Personen verkauft. Daneben habe er von anderen Verkäufern weitere 8 Stück Mobiltelefone angekauft und an die C in B weiterverkauft. Der Berufungswerber habe somit von der Firma A AG 111 Stück Mobiltelefone bezogen und davon 79 Stück an die C in B verkauft. Die restlichen 32 Stück von der Firma A AG habe er an andere Abnehmer verkauft. Von anderen Verkäufern hat er weitere 8 Stück angekauft und an die C in B verkauft. Er habe daher an die C in B insgesamt 87 Stück geliefert und an andere Abnehmer 32 Stück verkauft. Der Berufungswerber ermittle sein Einkommen für das Jahr 2003 nach § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich. Von den Umsatzerlösen sei daher die Ersatzleistung an die Firma A AG abzuziehen. Dieser Betrag bilde die Anschaffungskosten. Die Veräußerungserlöse, welche bei der C in B und bei anderen Abnehmern erzielt worden seien in Bezug auf die Umsatzsteuer Bruttobeträge. Die sich daraus ergebene Umsatzsteuer sei an die Abgabenverwaltung abzuführen. Für die Erstellung des endgültigen Betriebsvermögensvergleiches sei noch eine genaue Abklärung hinsichtlich der Höhe des Ersatzanspruches an die Firma A AG erforderlich, da noch nicht feststehe, ob im Betrag von € 54.371,54 eine Vorsteuer, die in den zu vergütenden Anschaffungskosten

enthalten sein müsse, ausgewiesen werden könne (Rechnungslegung). Somit würden sich für diesen Fall Vorsteuern in Höhe von € 9.061,92 ergeben, die gleichzeitig eine Gewinnerhöhung bei Geltendmachung der Vorsteuer bewirken würden. Andernfalls würde der gesamte Vergütungsbetrag als Aufwand (Anschaffungskosten) geltend gemacht. Die exakte Ermittlung des Betriebsvermögensvergleiches 2003 samt Steuererklärungen werde in den folgenden Tagen nachgereicht und bilde einen integrierten Bestandteil dieses Vorlageantrages.

Am 28. September 2006 (also über ein Jahr nach dem Vorlageantrag) übermittelte der Berufungswerber eine Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2003, welcher ein Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 beigelegt war. In der vom Berufungswerber erstellten Bilanz werden keine Aktiva ausgewiesen. An Passiva zählt der Berufungswerber Negatives Eigenkapital aus Privatentnahmen/-einlagen (€ -43.833,40) und Bilanzverlust (€ -14.917,02), Rückstellungen für Sonstiges (€ 80,00) und Rechts- und Beratungskosten (€ 4.500,00), sowie Verbindlichkeiten, nämlich Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (€ 46.170,56) und Verbindlichkeiten Finanzamt (€ 7.999,86) auf.

In der Gewinn- und Verlustrechnung nennt der Berufungswerber Warenerlöse zu 20% Umsatzsteuer (€ 39.215,00), Wareneinsatz Handelswaren (€ -49.075,56), Abgaben, Gebühren und Beiträge (€ -156,86), Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft (€ -80,00), Reisekosten Inland (€ -319,60) und Rechts- und Beratungskosten (€ -4.500,00) und errechnet so einen Jahresfehlbetrag von € 14.917,02. Bei den Erläuterungen zu den Einzelkonten wurden die Rückstellungen zu € 80,00 der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft, die Verbindlichkeiten aus Lieferungen Leistungen von € -46.170,56 der Firma Firma A AG und die Verbindlichkeiten Finanzamt zu € -7.843,00 der Umsatzsteuer 2003 und zu € -156,86 dem Säumniszuschlage für die Umsatzsteuer 2003 zugeordnet.

In der erwähnten Einkommensteuererklärung gab der Berufungswerber einen Verlust von € -14.917,02 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb an. Pauschalierte Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als angestellter Vertreter gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen idF. BGBl. Nr. 2001/382 II iVm. § 17 Abs. 6 EStG 1988 machte der Berufungswerber nicht geltend.

In der Ladung zur am 2. Dezember 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Berufungswerber aufgefordert, allfällig vorhandene Rechnungen über den Erwerb der acht Mobiltelefone, welche der Berufungswerber nach seiner Darstellung nicht von seinem Arbeitgeber durch Betrug erworben, jedoch gemeinsam mit den übrigen 111 anderen im Berufszeitraum verkauft hatte, vorzulegen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass sich alle vorhandenen Belege sich im Strafakt (welcher dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegt) befänden und es keine weiteren Belege gebe. Im Rahmen der Hausdurchsuchung sei alles beschlagnahmt worden.

Auf den Hinweis, dass sich im (vorliegenden) gerichtlichen Strafakt keine Belege für den Ankauf der acht nach dem Vorbringen des Berufungswerbers von privaten Personen erworbenen Mobiltelefone befänden, entgegnete der Berufungswerber, alle Unterlagen aus dem Berufszeitraum seien noch beim Gericht. Diese seien nicht zurückgestellt worden.

Der Berufungswerber konzentrierte sich in seinem Vorbringen darauf, dass es sich beim betrügerischen Erwerb und nachfolgenden Verkauf der Mobiltelefone um eine gewerbliche Tätigkeit aufgrund der Nachhaltigkeit und weil ab dem Jahr 2004 die bisher dahin nicht ordnungsgemäß erklärten Umsätze in einem geordneten Verfahren nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ordnungsgemäß erklärt worden seien, um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle. Für das Jahr 2003 sei als Grundlage für die Bilanzerstellung jener Betrag, welchen die Firma A AG vom Berufungswerber gefordert habe, anzusetzen. Dies sei auch die Basis für die Erlöse. Die Firma A AG habe dem Berufungswerber diesen Betrag als Schadenersatz in Rechnung gestellt. Eine Rechnung mit Vorsteuerausweis, habe der Berufungswerber, obwohl er sich darum bemüht habe, nicht erhalten. Der erwähnte Betrag sei brutto zu verstehen. Das bedeute, bei der Firma C in B seien jene Werte Bruttoverkaufspreise gewesen und nicht wie ursprünglich in den Steuerbescheiden im Umsatzsteuerbescheid festgestellt, netto 20 % Mehrwertsteuer. Der Berufungswerber habe tatsächlich nicht mehr erhalten. Der Schadenersatz der Firma A AG sei ein Bruttoverkaufswert gewesen. Diesen habe der Berufungswerber tatsächlich dann bezahlt.

Auf Frage, ob der Berufungswerber Unterlagen darüber habe, ob es sich um einen Netto- oder Bruttoverkaufswert gehandelt habe, erklärte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers, dass dies vielleicht der Rechtsanwalt des Berufungswerbers oder der Berufungswerber selbst wisse. Es habe sich um empfohlene Verkaufspreise gehandelt. Am Markt sei mehr als der empfohlene Verkaufspreis nicht zu holen. Er glaube diese Definition sei richtig. Der Berufungswerber gab an, die Firma A AG habe ihn als normalen Kunden, als Endverbraucher und nicht als Händler gesehen.

Weiter brachte der Vertreter des Berufungswerbers vor, dass er beim Erstellen der Jahreserklärung von der Gesamtsumme ausgegangen sei und von diesem Preis keinen Abschlag gemacht habe. Er habe den Bruttopreis in einen Nettopreis umgerechnet und dies auch als Grundlage für die Erlösermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 herangezogen. Die Verbindlichkeit an die Firma A AG sei deshalb in der Bilanz ausgewiesen worden, weil sie zu diesem Zeitpunkt noch nicht bezahlt gewesen sei.

Auf den Hinweis, dass nur ein Schaden in Höhe des Nettopreises bei der Firma A AG entstanden sei, erklärte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers, dass er damals in das Verfahren nicht integriert gewesen sei. Ansonsten hätte er vielleicht irgendwo darauf hinweisen können. Die Firma A AG habe den Bruttoverkaufspreis gefordert. Aus Sicht der Firma A AG wären ungefähr € 57.000,00 am Markt für diese Mobiltelefone erzielbar gewesen. Manchmal gebe es für spezielle Kunden vielleicht noch Nachlässe. Von diesem Wert sei nun der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers ausgegangen. Die Firma A AG habe auch keine Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis erstellt und habe dies als echten Schadenersatz gesehen. Dies sei die Grundlage für die Darstellung in der Bilanz 2003 gewesen. Allein dieser Unterschied zwischen den Verkäufen und Einkäufen führe zu einem Verlust in Höhe der Umsatzsteuer, auch wenn man Rücklagen und Rückstellungen nicht berücksichtige. Von den € 14.917,00 Verlust würden alleine € 7.800,00 auf die Umsatzsteuer zurückgehen, welche auf der einen Seite abzuliefern sei und auf der anderen Seite aber als Bruttopreis an die Firma A AG zu zahlen gewesen sei. Dies habe bei einer Schätzung nach § 184 BAO und Anwendung des § 4 Abs. 1 EStG 1988 einen Verlust ergeben.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers erklärte, dass er nicht darauf anspielen wolle, dass, wenn das von vornherein so gedacht gewesen wäre, es sich um eine Form der klassischen Liebhaberei gehandelt hätte. Es sei Nachhaltigkeit im Gewerbebereich für die nächsten Jahre gegeben gewesen. Deshalb könne man nicht für das erste Jahr, auch wenn ein Verlust entstanden sei, von vornherein schon annehmen, es habe sich um Liebhaberei gehandelt. Wenn dies „*nur ein einziges mal gewesen wäre*“, dann könne man wohl sagen, dass es sich um einen klassischen Fall von Liebhaberei gehandelt hätte, weil daraus kein Gewinn zu erzielen gewesen sei.

Die Bruttoerlöse seien um die Mehrwertsteuer gekürzt worden und ergebe sich unter Berücksichtigung der Rückstellungen für Rechts- und Beratungskosten ein Gesamtverlust für das Jahr 2003 von € 14.917,00. Die Verbindlichkeiten gegenüber der Firma A AG seien auch in den Jahren danach in der Bilanz weitergeführt und später abgedeckt worden. Da dies über das Lieferantenverbindlichkeitenkonto abgewickelt worden sei, habe es später keinen Niederschlag bei den Aufwendungen gefunden, weil es bereits im Jahr 2003 als Aufwand und als Verbindlichkeit dargestellt worden sei. Nicht bestritten werde, dass die Umsätze in der ausgewiesenen Form geleistet worden seien.

Der Rechtsanwalt des Berufungswerbers führte zum Strafverfahren aus, dass der Berufungswerber am P geboren worden sei und sich bis zum Jahr 2003 nichts zu schulden kommen habe lassen. Seit dem Ende des Tatzeitraums sei er selbständiger Unternehmer und bezahle ordnungsgemäß seine Steuern und sei ein Kaufmann wie jeder andere. Bei der Firma A AG sei er Verkaufsleiter im Außendienst gewesen. Er habe dort große Telefonanlagen

verkauft. Wenn man eine große Anlage für ein Unternehmen oder für eine Institution verkaufe, dann habe der Verkäufer die Möglichkeit „*Mobile-extensions*“ weiterzugeben, die dann auch gar nicht erfasst würden. Da habe es dann bei so einem Großauftrag keine Rolle gespielt, ob er fünf Gratistelefone oder zehn oder zwanzig Telefone dazugegeben habe. Diese seien in der Rechnung und in der Miete nicht ausgewiesen worden. Diese Mobiltelefone seien kalkuliert und diese Praxis stillschweigend geduldet worden. Da sei es eben vorgekommen, dass der Berufungswerber sich von diesen Gratistelefonen, die leitende Mitarbeiter oder Chef des Kunden hätten bekommen sollen, Telefone abgezweigt habe. Diese Mobiltelefone seien zwar mit ausgeliefert worden, aber beim Kunden nicht angekommen. Buchhalterisch wären sie auch nicht erfasst worden, wenn sie dort angekommen wären. Das sei eine besonders verlockende Gelegenheit für den Berufungswerber gewesen. Es gebe hier nichts zu beschönigen. Der Berufungswerber habe das Strafverfahren über sich ergehen lassen und sei rechtskräftig verurteilt worden. Dieser Abschnitt im Leben des Berufungswerbers stehe mit seinem Vorleben und auch mit seinem späteren Leben im Widerspruch. In den Berufungsschriftsätzen seien deshalb so unterschiedliche Vorbringen enthalten, weil der Berufungswerber, entsprechend seines Rechtes im Strafverfahren, einfach den Sachverhalt bestritten habe. Später habe er sich entschlossen, seine Verteidigungslinie zu ändern. Das sei auch nichts Ungewöhnliches. Die Tat des Berufungswerbers sei schwerwiegend. Dennoch sei der Berufungswerber nicht ein Verbrecher im klassischen Sinn, sondern jemand, der in einem vorübergehenden Zeitraum seines sonst tadellosen Lebens einen Fehltritt gemacht habe.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers ergänzte, dass der Berufungswerber seit diesem Zeitpunkt „*alles*“ immer ordnungsgemäß sowohl bei der Finanzbehörde als auch bei anderen Behörden, wie der Gebietskrankenkasse, abgeliefert habe. Es habe kein einziges Verfahren gegeben. Der Berufungswerber sei also Unternehmer seit diesem Zeitpunkt und als absolut seriös einzustufen.

Der Rechtsanwalt des Berufungswerbers warf ein, dass der Berufungswerber den Betrag von € 54.073,54 auf Heller und Pfennig bezahlt habe.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass er sich daran erinnere, dass die Firma A AG den Wert der vom Berufungswerber betrügerisch erworbenen Mobiltelefone Netto angegeben habe, da sie ja auch nur den Nettoverlust gehabt habe. Die Firma A AG habe für diese Waren ja einen Vorsteuerabzug geltend gemacht. Deshalb habe dieser Wert den Selbstkosten der Firma A AG entsprochen. Wenn der Berufungswerber also diese Handys mit dem selben Wert weiterverkauft habe, dann habe er ja schon einen großen Vorteil den Kunden weitergegeben, weil ja die Firma A AG natürlich ganz andere Einkaufspreise als ein Letztverbraucher habe. Deshalb bestünden aus Sicht des Finanzamtes kein Zweifel an der Richtigkeit der im Veranlagungsverfahren festgestellten Beträge.

Hinsichtlich der Einkunftsart habe sich das Finanzamt an die einschlägige Judikatur gehalten. Ohne seine nichtselbständige Tätigkeit bei der Firma A AG wäre der Berufungswerber niemals in die Lage versetzt worden, sich solche Handys anzueignen. Es handle sich um eine Art von "*Vorteil*" aus dem Dienstverhältnis.

Wenn ein Gewerbebetrieb vorläge, könnte das Einkommen nur nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt werden, weil keine ordnungsgemäße Buchhaltung vorliege. Es sei auch sehr zweifelhaft, wenn ein Jahr später oder noch länger, eine Buchhaltung nachvollzogen oder nacherstellt werde, welche überhaupt keine Grundlage habe. Gerade bei einer ordnungsgemäßen Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder § 5 EStG 1988 bedürfe es einer ordnungsgemäßen Belegerstellung und müssten alle Geschäftsfälle buchhalterisch erfassen werden. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Jahr 2006 nachzureichen, erscheine daher äußerst problematisch, wenn nicht sogar völlig unzulässig.

Dazu entgegneten die Vertreter des Berufungswerbers, dass sich die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr schon dadurch ergebe, dass die Handys von der Firma A AG stammte und nicht ausschließlich an die Firma C in B verkauft worden seien. Der Berufungswerber habe, weil er immer schon mit Telekommunikation und Handys zu tun gehabt habe, auch von Privatpersonen angekauft und verkauft. Daraus ergebe sich sowohl auf der Beschaffungs- als auch auf der Verkaufsseite eine Mehrzahl von Vertragspartnern, sodass sich die Tätigkeit des Berufungswerbers nicht bloß auf das Gelegenheitsverhältnis im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis erstrecke. Durch die Liste der Firma A AG seien Belege nach Stückzahl und Preis vorhanden, was den Betrag von € 54.371,54 ergebe. Im gerichtlichen Strafakt befinde sich ein Stoß Einkaufsbelege von der Firma C. Darin seien die Einkaufspreis der Firma C ausgewiesen, sodass man Anschaffungs- und Verkaufspreis auf den Cent genau rekonstruieren könne. Das sei die Grundlage. Die Belege der Firma C seien ja die Belege des Berufungswerbers. Er habe dort geliefert und einen Beleg ausgestellt bekommen. Man könne daher nicht sagen, dass keine Belege vorhanden seien. Es sei ein Rechenwerk vorhanden gewesen. Es sei auch im Verwaltungsgerichtshofurteil 1289/79 vom 7. April 1981 klar ausgeführt, dass für die Bejahung der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr die von den zeitlich und „*umstandsmäßig*“ bedingten verhältnismäßig unabhängige grundsätzliche Bereitschaft, mit verschiedenen Personen in Geschäftsbeziehungen zu kommen, ausreiche. Eine solche Beteiligung liege nur dann nicht vor, wenn die Tätigkeit objektiv so beschaffen sei, dass sie ihrer Art nach Geschäftsbeziehungen nur mit einem einzigen Partner ermögliche. Beim Berufungswerber habe es sowohl auf der Einkaufsseite als auch auf der Verkaufsseite eine Vielzahl von Partnern gegeben. Damit sei also auch auf Grundlage des erwähnten Verwaltungsgerichtshofurteils die gewerbliche Tätigkeit gegeben. Die Anzahl der verkauften Mobiltelefone sei schon damals festgestanden und nicht

später ermittelt worden. Die Grundlagen der Buchführung könnten dem gerichtlichen Strafakt, beziehungsweise den darin befindlichen Belegen entnommen werden. Aus diesem Strafakt könne man ziemlich genau, wenn auch nicht auf den Cent genau, feststellen, welcher Verkaufspreis tatsächlich erzielt worden sei. Die C in B könne auch nicht im Nachhinein irgendetwas korrigieren, sondern müsse sich schon auf diese Werte beziehen. *„Und daher war die Aussage, die ich am Anfang getroffen habe, jener Wert der Brutto von der Firma A AG bezogen worden ist, stellt den Bruttoverkaufspreis gleichzeitig für den Ankauf der Telefone von der C in B dar.“* Das sei Beweis genug, dass es zulässig sei, nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 die Einkünfte zu ermitteln. Wenn sich dies alles im Nachhinein feststellen lasse, dann stehe dem Berufungswerber zumindest die Möglichkeit offen im Wege der Schätzung nach § 184 BAO den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln

Auf den Vorhalt des Referenten, dass sich im Hauptverhandlungsprotokoll des Strafaktes des Landesgerichtes B auch eine Aussage des Vertreters der Firma A AG befinde, dass nur bei drei Kunden untersucht worden sei, ob der Berufungswerber Handys zusätzlich bestellt und dann für sich selbst abgezweigt habe und die Frage, ob der Berufungswerber dies auch bei anderen Kunden gemacht habe, beantwortete dieser mit: *„Nein.“*

Sein Vorbringen abschließend nahm der Vertreter des Finanzamtes auf das oben vom Berufungswerber erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 1289/79 vom 7. April 1981 Bezug und erklärte, dass dort ausschließlich die Frage behandelt worden sei, ob ein Gewerbebetrieb vorliege oder nicht, nicht jedoch die Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten.

Ermittlungen in Fällen wie jenem des Berufungswerber würden sehr oft auf Schätzungen beruhen. Da aber die Firma A AG ein sehr genaues Schadensprotokoll zur Verfügung gestellt habe, sei das Finanzamt von diesem nicht abgewichen und habe nicht, wie bei derartigen Fällen üblich, einen Sicherheitszuschlag verrechnet. Er ersuche daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Berufungswerber brachte sein Vorbringen beendend vor, dass er Verkaufsbelege an die Firma C in B habe. Dies sei auch im Strafakt des Landesgerichtes B als gewerblich angenommen worden. In diesem Fall solle man dann schon berücksichtigen, dass er durch seine Taten keinen Gewinn erzielt habe. Er habe einen Einkaufspreis und einen Verkaufspreis und wenn man die beiden zusammenzähle, dann ergebe sich kein Gewinn.

Der Aufforderung des Vorsitzenden folgend erklärte der Rechtsanwalt des Berufungswerbers, dass er, wie schon zuvor schriftlich den Schlussantrag stelle, die vorgelegten Jahresabschlüsse der Entscheidung zu Grunde zu legen. Auch die Belege der C in B seien durch Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden und daher nicht im Nachhinein erstellt worden.

Diese Belege seien von der Kriminalpolizei dort bei der C in B abgeholt worden. Das bedeute, dass an den Werten der Firma A AG und C in B nicht zu zweifeln sei.

Als letzter brachte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers noch vor, dass seiner Ansicht nach alle Grundlagen für eine Schätzung nach § 184 BAO vorgelegt worden seien und dokumentiert sei, dass die Größenordnung der Umsätze, die vom Finanzamt ursprünglich festgesetzt worden seien, nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmen würden, sondern diese um die Umsatzsteuer zu kürzen seien. Es gebe klare und feststellbare Ausgaben, die vorgelegt worden und im Gerichtsakt dokumentiert seien. Diese seien für die § 4 Abs. 1 EStG 1988 Ermittlung beziehungsweise die § 184 BAO Schätzung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 heranzuziehen und werde daher beantragt, dem Berufungsantrag in vollem Inhalt zu entsprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2003

Entsprechend § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (*nova reperta*). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, RZ 16 f zu § 303, 940).

Die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel in diesem Sinn neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht des jeweiligen Abgabenverfahrens zu beurteilen (Ritz, aaO. RZ 14 zu § 303, 939 und die dort zitierte Judikatur, so auch zuletzt VwGH 06.07.2006, 2002/15/0170). Es ist dabei also nicht nur die Sicht der jeweiligen Abgabenart, sondern sogar das Wissen in den einzelnen Veranlagungsjahren zu trennen.

Der Abgabenbehörde war im Zeitpunkt des Erlassens des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2003, nämlich dem 14. Mai 2004, noch nicht bekannt, dass der Berufungswerber neben den am 28. Januar 2004 entsprechend des Lohnzettels seines

Arbeitgebers elektronisch erklärten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch andere Einkünfte haben könnte. Erst am 9. Juli 2004, also beinahe zwei Monate nach dem Erlassen des Erstbescheides für die Einkommensteuer 2003 wurde der Abgabenbehörde erster Instanz durch die von der Bundespolizeidirektion B an die Finanzlandesdirektion für D übermittelte Strafanzeige an die Staatsanwaltschaft B (siehe oben), bewusst, dass der Berufungswerber zusätzliche Einkünfte zu den bereits erklärten im Jahr 2003 bezogen haben könnte. Noch am gleichen Tag wurde an den Erhebungsdienst der Auftrag erteilt, eine Nachschau oder Prüfung nach § 99 FinStrG durchzuführen.

Im Rahmen der durchgeführten Nachschau wurde dem Berufungswerber die gesamte oben beschriebene Anzeige an die Staatsanwaltschaft zur Kenntnis gebracht.

In der zusätzlichen Begründung des gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheides vom 21. September 2004 findet sich folgende Darstellung des Ermittlungsergebnisses der vom Erhebungsdienst durchgeführten Nachschau:

„Der Berufungswerber, ehemals beschäftigt bei der Firma A AG (1) hat laut Angaben dieses Unternehmens 2003 als hiezu befugter Arbeitnehmer bei den Firmen Nokia, Ericsson und dergleichen diverse Handys im Namen seines Arbeitgebers bestellt. Die bestellten Handys sollten — laut Aussagen des Berufungswerbers gegenüber der Firma A AG und den Ermittlungsorganen der Bundespolizeidirektion B beziehungsweise des Landesgendarmeriekommandos für Oberösterreich — für Kunden der Firma A AG (hauptsächlich Firmen) bestimmt gewesen sein. Die Handys seien jedoch laut der Firma A AG nicht an die Kunden ausgeliefert worden, sondern — wie spätere Ermittlungen durch Kriminalpolizei und Landesgendarmerie ergaben — durch den Berufungswerber, entweder an die Firma C, B, veräußert oder durch ihn selbst an Privatpersonen verkauft worden. Die daraus erzielten Erlöse habe sich der Berufungswerber behalten. Aus diesem Grund wurde am 12. Mai 2004 vom Landesgericht B unter E gegen den Berufungswerber ein Haftbefehl erlassen. In der Folge wurde am 13. Mai 2004 seitens der Bundespolizeidirektion B beziehungsweise dem Landesgendarmeriekommando für D gegen den Berufungswerber (unter AZ.: II beziehungsweise GZ G) unter Beischluss diverser Beweismittel eine Strafanzeige wegen des Verdachtes der Veruntreuung und des Verdachtes der Urkundenfälschung an die Staatsanwaltschaft B erstattet. Seitens des Erhebungsorganes des Finanzamtes M wurden die von den Kriminalabteilungen der Polizei und Landesgendarmerie hiezu vorläufig beigebrachten Beweismittel gesichtet und auch am 16. September 2004 dem Berufungswerber vorgehalten. Gegenüber der Finanzverwaltung bestritt der Berufungswerber die Vorhaltungen als haltlos und erklärte - niederschriftlich festgehalten (NS v. 16. September 2004) — unter Verweis auf das noch laufende Strafverfahren, dass er hiezu keinerlei weitere Angaben machen werde. Der Abgabepflichtige hat sich demnach nicht bereit erklärt am abgabenbehördlichen Verfahren in irgend einer Weise mitzuwirken oder zur Klärung diverser Fragen einen Beitrag zu leisten. Zur Entscheidungsfindung war daher die Abgabenbehörde allein auf das bislang vorliegende Ermittlungsergebnis beziehungsweise die vorliegenden Beweismittel angewiesen. Der bisher ermittelte Wert der Handys betrug laut Auflistung der Firma A AG € 54.371,54 und der dadurch zum Nachteil dieser Firma laut Strafanzeige entstandene Schaden mindestens diesen Betrag. Da die Umsatzsteuer im Unternehmensbereich keinen Kostenfaktor darstellt, ist hier von einem ‚Nettobetrag‘ auszugehen. Anlässlich der Einvernahme des Berufungswerbers am 23. Februar 2004 bei der BRD B, Abt II gab dieser auf den Vorhalt, er habe durch die Handyan- und Verkäufe eine Erwerbstätigkeit ausgeübt und dadurch auch einen Gewinn erzielt per Niederschrift wörtlich zu Protokoll: ‚betreffende Mitteilung an das Finanzamt habe ich vergessen. Ich habe somit ein Einkommen, welches steuerpflichtig gewesen wäre, nicht versteuert.‘ (Seite 2; 3. Absatz der Niederschrift). Diese Aussage ist nicht in Einklang zu bringen mit der nunmehrigen Behauptung des Berufungswerbers gegenüber dem Erhebungsorgan des Finanzamtes M er habe im Jahre 2003 keine Umsätze aus dem Handel mit beziehungsweise Verkauf von Mobiltelefonen getätigt. Vielmehr ist nach Ansicht des Finanzamtes in Verbindung mit den übrigen Umständen und Gegebenheiten des gegenständlichen Falles dem Inhalt der Erstaussage vom 23. Februar 2004 ein höherer Wahrheitsgehalt beizumessen und die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege unter Zugrundelegung der vorhandenen Beweismittel festzustellen. Zu schätzen hat die Abgabenbehörde nämlich insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Die getätigten Handyverkäufe stellen steuerbare und steuerpflichtige Umsätze im Sinne des § 1 UStG dar.“

Auf diese Darstellung wird in der Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 21. September 2004 ausdrücklich verwiesen.

Es ist zulässig in der Begründung eines Bescheides auf andere dem Bescheidempfänger bekannte Dokumente wie etwa dem Bericht über eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung oder andere Bescheide zu verweisen (Ritz, aaO. Rz 15 zu § 93, 296) und wurde damit die oben wörtlich wiedergegebene Darstellung der Ermittlungsergebnisse Bestandteil der Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 21. September 2004. Dieses Ermittlungsergebnis samt der darin enthaltenen Beweiswürdigung wurde dem Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zugrunde gelegt.

Der Gegenstand des Verfahrens eines eine Wiederaufnahme verfügenden Bescheides wird einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmsgrund bestimmt. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmsgründe austauschen oder ergänzen kann. Denn dadurch würde der Gegenstand des Verfahrens geändert (siehe auch Ritz, aaO. Rz 65 zu § 289, 872 und die dort zitierte Judikatur, zuletzt VwGH 26.1.2006, 2002/15/0076: *"Demnach kann Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 23. März 1999, 97/14/0069, und vom 20. Juli 1999, 97/13/0131)."*).

Wie schon oben zitiert wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz in dem die Wiederaufnahme für die Einkommensteuer 2003 verfügenden Bescheid der Tatsachenkomplex, welcher als neu hervorgekommen angesehen wurde, durch den Verweis auf die Darstellung der Ermittlungsergebnisses der abgabenbehördlichen Nachschau im Umsatzsteuerbescheid 2003 definiert und damit der als hinreichend erwiesen angesehene

Verkauf von Mobiltelefonen aus dem Besitz des Arbeitgebers des Berufungswerbers im Wert von € 54.371,54 als Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens bestimmt. In Hinblick auf die Unsicherheit, welche sich aus dem laufenden gerichtlichen Ermittlungsverfahren gegen den Berufungswerber ergeben hat, wurde der damit zu verbindende Sachbescheid vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erlassen.

Wie schon erwähnt, war dieser Umstand, nämlich der Verkauf von Mobiltelefonen aus dem Besitz des Arbeitgebers des Berufungswerbers im eigenen Namen und auf eigene Rechnung der Abgabenbehörde erster Instanz am 14. Mai 2004 beim Erlassen des Erstbescheides für die Einkommensteuer 2003 noch nicht bekannt. Bei richtiger rechtlicher Würdigung, die unten noch gezeigt wird, wäre es dadurch zu einem vom Erstbescheid abweichenden Bescheid für die Einkommensteuer 2003 gekommen und sind somit die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO erfüllt und war die Berufung gegen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Bescheides betreffend die Einkommensteuer 2003 als unbegründet abzuweisen.

Der Berufungswerber meint irrtümlich, aus der Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 EMRK ergebe sich ein Beweisverwertungsverbot für die Abgabenbehörden. Vielmehr sind die Abgabenbehörden gemäß § 166 und § 167 Abs. 2 BAO in der Wahl der Beweismittel und deren Würdigung völlig frei (so auch VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO 26.11.1998, 96/16/0205: *“Das weitere Vorbringen des Bf, im Abgabenverfahren habe die Unschuldsvermutung ‚analog‘ zu gelten, ist unrichtig.“*). Ausschließlich bei der Beurteilung von Vorfragen, welche vom zuständigen Gericht oder Verwaltungsbehörde als Hauptfrage zu entscheiden waren, besteht eine Bindung an deren erfolgte Sachverhaltsfeststellung und bei zivilrechtlichen Streitigkeiten nur soweit diese in einem amtswegigen Verfahren erfolgte (§ 116 Abs. 2 BAO; siehe näher unten). Bis dahin haben die Abgabenbehörden die Vorfrage nach eigener Anschauung, insbesondere auch nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu würdigen.

Die einzige Auswirkung des Art. 6 Abs. 2 EMRK ergibt sich unter Berücksichtigung des Vorbehalts Österreichs zu Art. 5 EMRK darin, dass im finanzstrafbehördlichen Verfahren die Feststellungen im Abgabenverfahren in Hinblick auf den Zweifelsgrundsatz nicht ungeprüft übernommen werden dürfen.

B) Einkommensteuer 2003

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abgabenbehörde an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteils (erster Instanz) festgestellten Tatsachen beziehungsweise an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden. Bei Freisprüchen besteht keine solche Bindung. Die Bindung betrifft nur

den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung (Ritz, aaO., Rz 14 zu § 116 und die dort aufgezählten Fundstellen).

Insofern besteht eine Bindung der Abgabenbehörden an die oben wörtlich wiedergegebene Sachverhaltsfeststellung des Landesgerichtes B vom 3. Mai 2005, GZ K. In der steuerrechtlichen Beurteilung und darin, über diesen gerichtlich festgestellten Sachverhalt hinaus Abgabenrechtliches festzustellen, sind die Abgabenbehörden frei.

Steht daher auch entsprechend dem Vorbringen des Berufungswerbers im Vorlageantrag vom 26. Juli 2005 und seiner späteren Abgabenerklärung fest, dass sich dieser im Jahr 2003 111 Mobiltelefone im Wert von € 54.371,54 aus dem Besitz seines Arbeitgebers zugeeignet hat, um diese dann an Dritte zu verkaufen, so ist als erstes zu fragen, welcher Einkunftsart das Zueignen und welcher Einkunftsart der Verkauf der Mobiltelefone zuzuordnen sind.

Verschafft sich ein Arbeitnehmer aus seiner Tätigkeit rechtswidrig Vorteile, so gehören sie nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (VwGH 30.6.2005, 2002/15/0087 samt weiteren Nachweisen: *„Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1972 und 1988 gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. die Erkenntnisse vom 25. Februar 1997, 95/14/0112, mwN, und vom 26. Jänner 1999, 94/14/0001, VwSlg 7.348/F]. Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcher Art Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, auch wenn die Handlungsweise des gegen den Willen des Arbeitgebers sich aus dem Dienstverhältnis Vorteile verschaffenden Abgabepflichtigen in einem strafgesetzwidrigen Tun oder Unterlassen besteht [vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 26. November 2002, 99/15/0154, VwSlg 7.766/F]. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen eben nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft] vgl. die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 25. Februar 1997 und vom 26. Jänner 1999].“* und auch VwGH 25.2.1997, 95/14/0112 zu einem Fall, welcher dem gegenständlichen in jeder Hinsicht vergleichbar ist weiter: *„Wenn sich der Beschwerdeführer sohin im gegenständlichen Fall aufgrund seiner Stellung als Arbeitnehmer durch Veruntreuung Vermögensgegenstände seiner Arbeitgeberin zugeeignet hat, so sind darin steuerpflichtige Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu*

erblicken (vergleiche Doralt, EStG2, § 15 Tz 29), die im Wege der Veranlagung zu erfassen sind.“).

Daran, dass der Berufungswerber die oben aufgezählten 111 Mobiltelefone gegen den Willen seines Arbeitgebers unter Vorspiegelung falscher Tatsachen von seinem ehemaligen Arbeitgeber herausgelockt hat, bestehen aufgrund des oben zitierten Urteils des Landesgerichtes B und seinem in der oben dargestellten mündlichen Verhandlung wiederholten Eingeständnis keine Zweifel.

(Auch nicht freiwillig gewährte) Vorteile aus einem Dienstverhältnis sind als Sachbezüge gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 mit dem Mittelpreisen des Verbraucherortes, also jenem Betrag, der aufgewendet hätte werden müssen, um die Ware im freien Verkehr zu beschaffen, zu bewerten. Da die Firma A AG die Mobiltelefone auf Betreiben des Berufungswerbers erst beschafft hat, entspricht ihr Schaden grundsätzlich den Anschaffungskosten, auch wenn diese vielleicht besonders günstige Konditionen für den Erwerb der Mobiltelefone erhalten hat. Dieser Betrag ist unstrittig € 54.371,54.

In Hinblick darauf, dass Firma A AG vorsteuerabzugsberechtigt war, handelt es sich aber um einen Nettobetrag ohne Umsatzsteuer. Im freien Verkehr hätte der Berufungswerber allerdings auch die 20%-ige Umsatzsteuer bezahlen müssen, um diese Mobiltelefone zu erhalten. Dafür, dass der Firma A AG vom Landesgericht B irrtümlich ein um 20% überhöhter Schadenersatz zugesprochen worden sei, gibt es auch in den vorliegenden Strafakten des Landesgericht B keinen Hinweis. Dies wird vom Berufungswerber allein in diesem Berufungsverfahren behauptet. Allerdings hat der Berufungswerber nicht vorgebracht, auf irgendeine (rechtliche) Weise den von ihm behaupteten überhöhten Schadenersatzbetrag gegenüber der Firma A AG bekämpft zu haben. Zusammen mit dem übrigen Inhalt der Akten des Landesgerichtes B ist dies als weiteres Indiz zu werten, dass es sich bei dem der Firma A AG zugesprochenen Schadenersatz, um einen Nettobetrag ohne Umsatzsteuer handelt. Nach dem Gesamtbild des vorliegenden Falles geht der Senat daher in freier Beweiswürdigung von einem Nettobetrag aus.

Das Finanzamt hat daher zurecht die nichtselbständigen Einkünfte des Berufungswerbers gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 auf € 65.245,85 erhöht und war die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

Sobald und soweit der Berufungswerber seinem ehemaligen Arbeitgeber den entstandenen Schaden ersetzt (hat), wird zu prüfen sein, inwieweit ihm dadurch Werbungskosten aus ehemaliger nichtselbständiger Tätigkeit entstehen (siehe VwGH 25.2.1997, 95/14/0112: *„In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 die laufende Einlage von Vermögensgegenständen des Privatvermögens in*

das Umlaufvermögen eines bestehenden Betriebes als Betriebsausgabe zu erfassen ist (vgl. Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG9, Seite 58; Doralt, EStG2, § 4 Tz 212). Der Wert, mit welchem die Vermögensgegenstände gemäß § 15 EStG im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sind, ist für die Einlagebewertung iSd § 6 Z 5 EStG 1972 relevant. Die später entdeckten Veruntreuungen und die dadurch in der Folge geltend gemachten Schadenersatzansprüche gegen den Beschwerdeführer führen nicht zu weiteren Betriebsausgaben; die aus diesem Titel geleisteten Zahlungen sind aber im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen.“). Dies ist unbestritten im Jahr 2003 nicht der Fall.

Richtig weist der Berufungswerber aber darauf hin, diese Mobiltelefone und auch acht weitere an Dritte verkauft zu haben. Es ist daher zu prüfen, inwieweit sich daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben.

Zunächst ist dabei zu klären, welche Gewinnermittlungsmethode dafür in Betracht kommt. Wie der Berufungswerber im oben beschriebenen Gerichtsverfahren selbst ausgesagt hat, hat er keinerlei Aufzeichnungen über den An- und Verkauf von Mobiltelefonen geführt und musste die Erträge aus seinem Gedächtnis, beziehungsweise aus der Schadenersatzforderung der Firma A AG und den bei der Firma C in B im Rahmen der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen rekonstruieren.

Zwar ist die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 die vom Gesetzgeber vorgesehene allgemeine Form der Gewinnermittlung, jedoch kann gemäß § 4 Abs. 3 der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Führung von Büchern vorliegt. Da sich für den Berufungswerber für das Jahr 2003 weder aus dem § 124 BAO noch dem § 125 BAO eine Buchführungspflicht ergibt, kommt für die Annahme einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 nur eine freiwillige Buchführung in Betracht.

Dazu müssen aber Bücher tatsächlich und fortlaufend geführt und ein Inventar erstellt werden. Das nachträgliche Aufstellen einer Bilanz reicht dafür nicht aus (ständige Judikatur und Lehre; siehe für viele Jakom/Marschner, EStG § 4 Rz 63 und die dort angeführten Nachweise und Fundstellen). Der Berufungswerber hat 2003 keinerlei Bücher freiwillig geführt. Es käme daher für ihn nur eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 in Betracht. Da der Berufungswerber jedoch gar keine Aufzeichnungen geführt hat, sind seine Einkünfte im Weg der Schätzung nach § 184 BAO festzustellen. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 95/14/0112, auch Folgendes ausgesprochen hat: „Im Hinblick auf den Wortlaut des § 4 Abs. 3 erster Satz EStG 1972 sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht veranlasst, von seiner

Auffassung abzugehen, der Behörde komme die Berechtigung zu, eine Schätzung im Einzelfall nicht nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches, sondern nach jenen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorzunehmen, wenn weder Buchführungspflicht besteht, noch freiwillig Bücher geführt worden sind. Der Verwaltungsgerichtshof hält allerdings fest, dass der Betriebsvermögensvergleich die allgemeine Gewinnermittlungsart ist und die Behörde im Einzelfall zu begründen hat, warum sie von der genannten Berechtigung Gebrauch macht und bei der Schätzung die Grundsätze des § 4 Abs. 3 EStG heranzieht. In einer solchen Begründung hätte die Behörde insbesondere aufzuzeigen, dass auch die Schätzung nach den Grundsätzen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im konkreten Einzelfall in der Lage ist, zu einem der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechenden Besteuerungsergebnis zu führen.“

Besteht aufgrund dem vollständigen Fehlen von laufenden Aufzeichnungen des Berufungswerbers kein Zweifel an der Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO (siehe auch VwGH 25.2.1997, 95/14/0112: „Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, 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 und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Da im gegenständlichen Fall Bücher oder Aufzeichnungen nicht geführt worden sind, kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde das Vorliegen der Schätzungsberechtigung angenommen hat.“) so findet sich auch für die grundsätzliche Vorgehensweise ein entsprechender Hinweis in der Judikatur (wie zuletzt): „Der Beschwerdeführer hat diese sich zugeeigneten Vermögensgegenstände in der Folge im Rahmen einer selbständigen Handelstätigkeit veräußert. In rechtlicher Hinsicht bedeutet dies, dass er 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 (vergleiche die hg Erkenntnisse vom 16. Oktober 1974, 509/73, und vom 7. April 1981, 1289, 1326-1328/79) erzielt hat.“

Berücksichtigt man dies, ergibt ein Vergleich der Ermittlungsmethoden Folgendes:

Bei einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 unter Berücksichtigung der vom Berufungswerber am 28. September 2006 vorgelegten Steuererklärungen und dem von ihm im Nachhinein konstruierten Jahresabschluss zeigt sich, dass der Berufungswerber im Jahr 2003 netto € 39.215,00 aus dem Verkauf von 119 Mobiltelefonen (111 vom Arbeitgeber, 8 selbst gekaufte) Erlöst hat. Dem stehen der Wert, zu welchem der Berufungswerber die 111 Mobiltelefone eingelegt hat (§ 6 Z 5 EStG 1988 Teilwert) mit € -54.371,54, die Anschaffungskosten der acht übrigen Mobiltelefone

(€ -3.765,94) und die Reisekosten (€ -319,60) gegenüber, was einen Verlust von € -19.242,08 ergäbe.

Zum Vergleich wäre unter richtiger Berücksichtigung des Einlagewertes der Mobiltelefone bei einer Berechnung nach § 4 Abs. 1 EStG aufgrund der zu berücksichtigenden Rückstellungen für Rechts- und Beratungskosten und Sozialversicherung ein Verlust von € -23.822,08 zu verzeichnen.

Nun ist allerdings zu berücksichtigen, dass der Berufungswerber alle von seinem Arbeitgeber durch Betrug verschafften Mobiltelefone, wie beim Verkauf strafrechtswidrig erworbener Ware üblich, wesentlich unter ihrem Wert verkauft hat. Es ist daher zu fragen, ob es sich bei einer solchen Vorgangsweise, egal nach welcher Ermittlungsmethode, überhaupt um eine Einkunftsquelle handeln kann.

Dazu ist festzuhalten, dass bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO (Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33: *„Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung [einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis], die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten [§ 3] zu erzielen.“*), wie sie beim Verkauf von Mobiltelefonen über einen längeren Zeitraum grundsätzlich vorliegen, auch dann keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO vorliegt, *„wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird“*. In diesem Fall ist nicht einmal ein Anlaufzeitraum im Sinne des § 2 Abs. 2 LVO anzusetzen.

Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn systembedingt ein Gesamtüberschuss niemals erzielt werden kann (vergleiche etwa VwGH 08.11.2007, 2005/15/0097: *„Ein Anlaufzeitraum im Sinn 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.“*; Jakom/Laudacher, EStG §2 Rz 239 und die dort zitierten Fundstellen; Doralt, EStG⁸, § 2 [LVO] Rz 444).

In diesem Sinn bleibt eine Betätigung steuerlich unbeachtlich, bei welcher niemals eine Hoffnung auf einen Gesamtgewinn besteht (Jakom/Laudacher, aaO.).

Wie vom Landesgericht B festgestellt, hat der Berufungswerber die durch schweren Betrug erworbenen Mobiltelefone jeweils weit unter dem Marktpreis an die Firma C, B, und zu einem geringen Teil an private Personen verkauft. Dem Einlagewert der Mobiltelefone von € 54.371,54 steht ein Erlös von € 39.215,00 gegenüber, sodass sich aus dem Verkauf der betrügerisch erworbenen Mobiltelefone ein Verlust in Höhe von 27,88% des Einlagewertes ergibt, der durch die weiteren Betriebsausgaben noch erhöht wird.

Solange also betrügerisch oder sonst strafrechtswidrig erworbene Gegenstände notgedrungen, um die Gefahr der Aufklärung dieser Verbrechen oder Vergehen gering zu halten, unter ihrem Wert verkauft werden, wie es der Berufungswerber getan hat, kann sich aus dieser Tätigkeit niemals ein Gesamtgewinn ergeben. Ein solches Vorgehen kann daher keine Einkunftsquelle sein und steht dafür auch kein Anlaufzeitraum im Sinne des § 2 Abs. 2 LVO zu.

Das Begehren des Berufungswerbers, einen Verlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in der von ihm erklärten Höhe festzustellen, war daher mangels einer Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 3 iVm. § 23 EStG 1988 iVm. § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO abzuweisen.

Soweit der Berufungswerber glaubt, es habe sich beim Verkauf der betrügerisch von seinem ehemaligen Arbeitgeber erworbenen Mobiltelefone bis zum (Datum der Entlassung durch die Firma A AG) und dem (legalen) Führen eines „*Handy-Shops*“ in M nach seiner Entlassung ab 29. März 2004 um ein und dieselbe Tätigkeit gehandelt, welche in einem der Untersuchung zu unterziehen sei, ob eine Einkunftsquelle vorliege so ist dem entgegen zu halten, dass sich diese beiden Tätigkeiten nicht nur in zeitlicher Hinsicht, sondern inhaltlich wesentlich unterscheiden.

Sind die beiden Tätigkeiten, nämlich zeitlich eindeutig durch die Entlassung des Berufungswerbers durch die Firma A AG getrennt, so sind diese auch völlig anders ausgestaltet.

Die Tätigkeit vor der Entlassung bei der Firma A AG war darauf ausgerichtet die betrügerisch erworbenen Mobiltelefone so schnell, günstig und unauffällig wie möglich zu verkaufen, um die Entdeckung seines strafrechtswidrigen Tuns zu vermeiden. Abgesehen von wenigen („*privater*“) Verkäufen hat sich der Berufungswerber dazu der Firma C als Abnehmer bedient. Entsprechend der notwendigen Heimlichkeit, um eine Entdeckung des Betruges gegenüber seinem Arbeitgeber zu verhindern, hat der Berufungswerber auch kein Verkaufsort besessen oder seine Tätigkeit öffentlich beworben. Ein Rechenwerk hat der Berufungswerber über den Verkauf der betrügerisch erworbenen Mobiltelefone nicht geführt, wohl da Belege darüber zu einer leichteren Beweisbarkeit seines strafbaren Tuns geführt hätten.

Anders dient die spätere Tätigkeit des Berufungswerbers, nachdem sein nichtselbständiges Arbeitsverhältnis bei der Firma A AG durch die Entdeckung des Betruges beendet war, dem Kauf, Verkauf und der Reparatur von legal erworbenen Mobiltelefonen und der Vermittlung von Verträgen mit Mobiltelefonnetzbetreibern. Dazu bedient sich der Berufungswerber eines Verkaufsorts und wendet sich nunmehr prinzipiell an jeden als Kunden, der seinen Laden betritt. Er führt über diese Einkünfte Aufzeichnungen und Bücher.

Es existierte daher vor der Entlassung des Berufungswerbers im März 2004 eine Tätigkeit, welche nur darauf ausgerichtet war, aus dem Verkauf von betrügerisch erworbenen Mobiltelefonen wirtschaftlichen Vorteil zu ziehen, mit einer sehr engen Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr, welcher zur Verheimlichung der illegalen Herkunft der verkauften Ware diente und darum systembedingt nur zu Verlusten führen konnte. Diese Tätigkeit hat jedoch mit Wegfall der Möglichkeit Mobiltelefone durch Betrug zu erwerben, auch nach der Darstellung des Berufungswerbers geendet.

Nach dem Aufdecken seiner betrügerischen Handlungen führte und führt der Berufungswerber einen Gewerbebetrieb, der mit der vorangegangenen Tätigkeit nichts zu tun hat. Dies hat auch der Rechtsanwalt des Berufungswerbers, wenn vielleicht auch aus seiner Sicht unbeabsichtigt in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, als er erzählte, der Berufungswerber sei seit dem Ende des Tatzeitraumes selbständiger Unternehmer (*„Er ist geboren am 21. Oktober 1970 und hat sich bis zum Jahr 2003 nicht zu schulden kommen lassen. Dann war dieser Tatzeitraum und seitdem ist er selbständiger Unternehmer und bezahlt ordnungsgemäß seine Steuern und ist Kaufmann wie jeder andere.“*).

Ein Zusammenziehen dieser völlig unterschiedlichen Tätigkeiten kommt daher nicht in Betracht.

Aber selbst wenn man hypothetisch eine zusammenhängende Tätigkeit annehmen wollte, ist zu bedenken, dass bei der Beantwortung der Frage, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, jeweils nur zeitliche Abschnitte gleicher Bewirtschaftungsart der Beurteilung zugrunde gelegt werden können. Ist wie beim Berufungswerber, wenn man die Form seiner Tätigkeit, nämlich der grundsätzlich unterpreisige Verkauf von betrügerisch erworbenen Mobiltelefonen, betrachtet, die Betätigung objektiv gesehen nicht ertragsfähig, so führt eine Änderung der Bewirtschaftung, nämlich der legale Kauf, Verkauf und die Annahme von Mobiltelefonen zur Reparatur und die Vermittlung von Verträgen mit Funknetzbetreibern, vor dem Erreichen des positiven Gesamtergebnisses im überschaubaren Zeitraum dazu, dass der Zeitraum vor dieser Änderung der Bewirtschaftung nicht als Einkunftsquelle einzustufen ist (vergleiche § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO). Es könnte daher auch bei dieser Annahme entsprechend dem Vorbringen des Berufungswerbers für den Verkauf der betrügerisch erworbenen Mobiltelefone bis 29. März 2004 keine Einkunftsquelle entstehen.

C) Umsatzsteuer

Nun wurde zwar unter B) festgestellt, dass der Berufungswerber mit dem unterpreisigen Verkauf von betrügerisch erworbenen Mobiltelefonen eine Tätigkeit ausgeübt hat, welche in § 1 Abs. 1 LVO (Einkunftsquellenvermutung) einzuordnen ist, allerdings aufgrund der sich zwangsweise ergebenden Verluste keine Einkunftsquelle vorgelegen hat.

Allerdings legt § 6 LVO fest: „*Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen*“.

Umsatzsteuerliche Liebhabelei ist daher beim Berufungswerber durch diese Definition des Verordnungsgebers ausgeschlossen (siehe auch VwGH 23.6.1998, 97/14/0115. „*Gemäß § 8 LVO kann Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Bei solchen steht einer Veranlagung zur Umsatzsteuer 1993 somit selbst das Fehlen der Absicht der sich betätigenden Person zur Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten nicht entgegen.*“).

Nach seinem eigenen Vorbringen hat der Berufungswerber aus dem Verkauf von Mobiltelefonen im Jahr 2003 für Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG 1994 netto € 39.215,00 Erlöst. Die sich daraus ergebende Umsatzsteuer hat der Berufungswerber gemäß § 4 Abs. 1 iVm. § 10 Abs. 1 UStG 1994 selbst richtig mit € 7.843,00 errechnet.

Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994: „*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 € 22.000,00 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.*“) kommt in Hinblick auf die Nettoumsätze von € 39.215,00 bei einer Toleranzgrenze von € 25.300,00 (€ 22.000,00 zuzüglich 15% sind € 25.300,00 [netto] oder € 30.360,00 brutto) nicht in Betracht.

Vorsteuer kann bei rein inländischen Sachverhalten ohne Reverse Charge nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 von einem Unternehmer für „*von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind,*“ abgezogen werden. Rechnungen von einem anderen Unternehmer über die betrügerisch vom Arbeitgeber oder im Internet von Privatpersonen erworbenen Mobiltelefone hat der Berufungswerber nicht vorgelegt.

Dies könnte er auch nicht. Die betrügerisch erworbenen Mobiltelefone wurden nicht an ihn im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG 1994 („*Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.*“) geliefert, sondern hat er sich diese ohne Zustimmung des Arbeitgebers zugeeignet. Auch der dem ehemaligen Arbeitgeber vom Landesgericht B zugesprochene Schadenersatzanspruch des ehemaligen Arbeitgebers ist keine solche

Lieferung oder sonstige Leistung (siehe auch Scheiner/Kolacny/Zaganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band IV, Rz 86 zu § 12: „*Eine Abrechnung über nichtsteuerbare Vorgänge [zum Beispiel Schadenersatz oder Vertragsstrafe] eröffnet den Vorsteuerabzug selbst dann nicht, wenn der Aussteller Umsatzsteuer in einer Rechnung gesondert ausgewiesen hat [und diesen aufgrund Inrechnungstellung schuldet].*“).

Ein Vorsteuerabzug im Sinne des § 12 UStG 1994 steht dem Berufungswerber daher mangels Lieferung oder sonstiger Leistung an ihn für die betrügerisch oder von Privatpersonen erworbenen Mobiltelefone nicht zu und war die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 abzuweisen. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2003 wird im Sinne der vom Berufungswerber vorgelegten Umsatzsteuererklärung 2003, eingelangt am 26. September 2006, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 39.215,00 insofern abgeändert, als er € 7.843,00 an Umsatzsteuer zu entrichten hat.

D) Vorläufigkeit der des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides 2003

Durch das Urteil des Landesgerichtes B vom 3. Mai 2005 wurden aufgrund der Bindungswirkung (siehe oben) jegliche Zweifel am Sachverhalt des betrügerischen Erwerbs von Mobiltelefonen und dessen Verkauf an einen Hehler und wenige Privatpersonen ausgeräumt. Nach § 200 Abs. 2 BAO ist, „*wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen*“.

Es waren daher die Umsatz- und der Einkommensteuer 2003 im Sinne des § 200 Abs. 2 BAO endgültig festzusetzen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 22. Jänner 2009