

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 22. Dezember 2011 betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007

zu Recht erkannt:

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses sind.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) wurde mit **Urteil des LG Wels vom 11. November 2009** zu einer Freiheitsstrafe von fünf Jahren wegen gewerbsmäßig schweren Betruges verurteilt. Nach den Feststellungen des Gerichts hat der Bf gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin L (in der Folge kurz L) konkret genannten Personen durch Vorgabe, risikofreie und hochverzinste Investitionen tätigen bzw. Darlehen in mehrfacher Millionenhöhe verschaffen zu können, zur Übergabe bzw Überweisung folgender Summen verleitet und diese dadurch an ihrem Vermögen geschädigt:

2005: 595.400,00 €

2006: 740.000,00 €

2007: 191.000,00 €

Mit am 11. Jänner 2012 durch Hinterlegung zugestellten **Bescheiden vom 22. Dezember 2011** veranlagte das Finanzamt den Bf mit den daraus resultierenden Einkünften aus Gewerbebetrieb wie folgt zur **Einkommensteuer** für die Jahre **2005 bis 2007**

	2005	2006	2007
Einnahmen	267.200,00	344.215,00	86.160,00
Betriebsausgaben geschätzt 12%	-32.064,00	-41.305,80	-10.339,20
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	235.136,00	302.909,20	75.820,80
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	5.549,96	5.717,54	5.864,24
Einkommen	240.685,96	308.626,74	81.685,04
Einkommensteuer	111.582,98	145.553,37	32.082,52

In der Begründung der Bescheide vom 22. Dezember 2012 wies das Finanzamt auf das Gerichtsurteil vom 11. November 2009 und darauf hin, dass ihm dadurch die in Zeile zwei obiger Tabelle angeführten Einnahmen bekannt geworden sind und sich daraus bei Schätzung der Betriebsausgaben mit 12% die in Zeile vier ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben.

Mit **Schriftsatz** vom **23. Jänner 2012** er hob der Bf **Berufung gegen** die am 13. Jänner 2012 zugestellten **Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007** vom 22. Dezember 2011 wie folgt:

Die Finanzverwaltung habe aufgrund des Erkenntnisses des Landesgerichtes Wels vom 11. November 2009 die Einkommensteuerbescheide des Bf neu aufgenommen.

Zum Inhalt des Urteiles sei Folgendes festzuhalten:

Der Bf und Frau L haben im Zeitraum 2005 bis 2007 Einnahmen aus einer gewerbsmäßigen betrügerischen Tätigkeit erzielt. Die Finanzverwaltung habe jeweils 50% der Einnahmen, den beiden Personen in Summe einen "Gewinn" von 1.227.731,96 € zugerechnet.

Zur Bemessungsgrundlage sei Folgendes festzuhalten:

Der Bf habe im oben angeführten Zeitraum ein Einzelunternehmen mit dem Geschäftszweig Vermögensberatung geführt.

Mit 1. März 2007 sei dieses Einzelunternehmen in eine neu gegründete GmbH im Rahmen des Umgründungssteuergesetzes eingebbracht worden.

Teile der von der Finanz zugerechneten Einnahmen seien bereits im Rahmen des Einzelunternehmens bzw. der Kapitalgesellschaft versteuert worden .

Konkret gehe es um folgende Einnahmen:

Bemessungsgrundlage Finanzverwaltung	1.227.730,96
Einnahmen S	-200.000,00
Einnahmen P	-30.000,00
Einnahmen K	-20.000,00
Einnahmen Z	-50.000,00
Einnahmen Bf-Lt Classic	-118.000,00
Sammeleinnahmen	-420.000,00
Gesamtbetrag der Einnahmen	389.730,96

Zu den oben angeführten Einnahmen sei festzuhalten, dass diese in der Gewinnermittlung 2006 bzw. dem Rumpfwirtschaftsjahr 2007 (bis 28. Februar 2007) vom Bf bereits versteuert worden seien.

Die Einnahmen ab 1. März 2007 seien vom Rechtsnachfolger, der L-GmbH , im Wirtschaftsjahr 2007/2008 verarbeitet worden.

Aufgrund der von der Finanzverwaltung durchgeführten Wiederaufnahme sei es zu einer Doppelverarbeitung der Einnahmen gekommen.

Als Buchnachweis für die Versteuerung der Einnahmen seien in der Beilage die entsprechenden Kontoblätter aus der Buchhaltung der Jahre 2006, 2007 bzw. 2007/2008 der genannten Firmen angeschlossen.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass bei der letzten Überweisung (€ 420.000,00) eine Sammelüberweisung durchgeführt und die Einnahmen aus mehreren geschädigten Personen in Summe versteuert worden seien.

Da die betrügerische Tätigkeit vom Bf und Frau L gemeinschaftlich erfolgt sei, sei steuerlich von einer Personengesellschaft (Gesellschaft nach bürgerlichem Recht) auszugehen.

In der Beilage seien daher Gewinnermittlungen der L und Bf GbR der Jahre 2005, 2006 sowie 2007 angeschlossen.

Im Rahmen der Gewinnermittlung seien Betriebsausgaben geltend gemacht worden, zu denen Folgendes festzuhalten sei:

Schadenswiedergutmachung

Zur Befriedigung der **Ersatzansprüche** der geschädigten Personen sei von den Gesellschaftern bereits ein Betrag von **330.000,00 €** geleistet worden.

Dieser Betrag sei aus den erzielten Einnahmen finanziert worden.

Die Aufwendungen seien aliquot zu den Einnahmen in den jeweiligen Gewinnermittlungen geltend gemacht worden.

Prozesskosten

Aufgrund des Betriebsgegenstandes seien Prozesskosten aufgelaufen, die auf die einzelnen Gewinnermittlungsjahre aufzuteilen seien (s. dazu auch Sonderbetriebsausgaben Geldstrafe).

Aufgrund der durchgeföhrten Gewinnermittlungen ergeben sich somit folgende Ergebnisse für die Personengesellschaft:

	2005	2006	2007
Gewinn GesBR	2.941,60	9.418,40	-12.628,00
Anteil Bf	1.470,80	4.709,20	-6.314,00

Zusätzlich zu diesem Ergebnis seien dem Bf Sonderbetriebsausgaben entstanden.

Rechtsanwaltskosten

Wie der Beilage zu entnehmen seien dem Bf Rechtsanwaltskosten in der Höhe von 12.647,81 an Beratungskosten entstanden.

Diese seien in der Gewinnermittlung anteilig auf die Jahre der Tätigkeit aufgeteilt worden.

Geldstrafe

Aufgrund der oben angeführten Tätigkeit sei der Bf zu einer Geldstrafe von 50.000,00 € verurteilt worden, sodass diese grundsätzlich nicht absetzbare Betriebsausgaben darstellen, insbesondere dann, wenn es sich um das höchstpersönliche Verschulden des Unternehmers handelt. Im konkreten Fall sei jedoch die Strafe Ergebnis der verbotenen Tätigkeit.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in mehreren Entscheidungen bereits darauf hingewiesen, dass bei **beruflich veranlassten Delikten die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen gerechtfertigt** sei.

In Summe ergeben sich für den Bf folgende Sonderbetriebsausgaben:

Rechts- und Beratungskosten	12.647,81
Geldstrafen	50.000,00
Gesamte Sonderbetriebsausgaben	62.647,81

Diese Sonderbetriebsausgaben seien anteilig auf die Veranlagungsjahre aufgeteilt worden:

	2005	2006	2007

Sonderbetriebsausgaben	-20.882,60	-20.882,60	-20.882,60
Ergebnisanteil Bf	-19.411,80	-16.173,40	- 27.196,60

Zusammenfassung :

Wie der Berufung zu entnehmen seien bereits Teile der Einnahmen im Rahmen des Einzelunternehmers L bzw. deren Rechtsnachfolger, der L-GmbH (in der Folge kurz L-GmbH) versteuert worden.

Die vorliegenden Bescheide würden zu einer Doppelbesteuerung führen, die vom Gesetzgeber in dieser Form nicht gewollt sei.

Selbstverständlich seien betrieblich veranlasste Aufwendungen auch bei strafbaren unternehmerischen Tätigkeiten absetzbar. Dies gelte auch für Geldstrafen, da sie nicht durch das höchstpersönliche Verschulden des Unternehmers entstanden seien, sondern durch die verbotene betriebliche Tätigkeit.

Im Rahmen der Berufung werden daher folgende Anträge gestellt:

Die Bemessungsgrundlagen aufgrund der Gewinnermittlungen samt Sonderbetriebsausgaben seien von der Finanzverwaltung zu übernehmen.

Im Rahmen der Berufung werde der Antrag auf Aussetzung gestellt:

Einkommensteuer 2005 € 111.582,98; 2006 € 145.553,37 und 2007 € 32.082,52

Als Beilagen schloss der Bf der Berufung die Gewinnermittlung der L & Bf GbR für die Jahre 2005 bis 2007 samt Auszügen aus der Buchhaltung der L/L-GmbH an.

Mit Schreiben vom **1. März 2012** richtete das **Finanzamt** an den Bf zur Berufung vom 23. Jänner 2012 folgenden **Vorhalt**:

Bereits versteuerte Einnahmen:

Der Bf möge Unterlagen vorlegen, die nachweisen, dass es sich bei den Beträgen tatsächlich um Erträge aus Schadenshandlungen gegenüber den Geschädigten handelt (Zahlungsbelege, Nachweis des Rechtsgrundes der jeweiligen Zahlung, Vorlage einer nachvollziehbaren Darstellung , welche Beträge von welchen Schadensbeträgen abgezogen wurden und welche Beträge in welchen Jahren versteuert wurden.

Schadenswiedergutmachung:

Wie setzt sich der Betrag von 330.000,00 € zusammen? – Nachweise für Rückzahlungen, Zahlungsbelege, Nachweis des Rechtsgrundes der jeweiligen Zahlung

Prozesskosten, Steuerberatungskosten, Rechtsanwaltskosten:

Worum handelt es sich bei diesen Kosten? – Honorarnoten und Zahlungsbelege vorlegen.

Mit **Schriftsatz** vom **12. März 2012** nahm der **Bf** zum Vorhalt des Finanzamtes vom 1. März 2012 wie folgt Stellung:

Belege Zahlungseingänge:

Die Zahlungseingänge seien bei einer spanischen Bank erfolgt.

Die Kontoauszüge dazu seien von der Staatsanwaltschaft Wels sichergestellt und in Gewahrsam genommen worden. Es sei dem Bf daher nicht möglich, diese Belege zur Verfügung zu stellen.

Im Rahmen des Schuldenregulierungsverfahrens der L sei bereits der Versuch gestartet worden, direkt mit der Bank Kontakt aufzunehmen, um einen nachträglichen Ausdruck der Kontoauszüge zu ermöglichen.

Da die Bank zwischenzeitig im Konkursverfahren sei, habe dieses Unterfangen keinen Erfolg gehabt.

Schadenswiedergutmachung:

Der Bf und L haben aus den Einnahmen ein Motorboot angeschafft. Dieses Motorboot sei der Staatsanwaltschaft als Sicherstellung zur Verfügung gestellt worden. Beim Verkauf des Motorbootes habe sich ein Erlös von 330.000,00 € ergeben, der auf ein Konto des Masseverwalters überwiesen worden sei (Kopie des Sparbuches des Masseverwalters in Beilage).

Die **Prozesskosten** seien vom Gericht bis dato noch nicht vorgeschrieben worden.

Aufgrund der Verurteilung sei jedoch die Vorschreibung der Kosten gegeben. Für die Berechnung eines periodengerechten Ergebnisses seien die Prozesskosten abgegrenzt in den drei Gewinnermittlungen berücksichtigt worden.

Die bisher angefallenen **Steuerberatungskosten** des Rechtsmittels seien den beiden Mitgesellschaftern zu je 50% verrechnet worden.

Die restlichen Kosten seien für die Kosten des Verfahrens rückgestellt worden.

Die angefallenen **Rechtsanwaltkosten** seien dem Schreiben beigelegt. Auch hier sei in den einzelnen Gewinnermittlungen eine entsprechende Aufteilung der Kosten vorgenommen worden. Bei den Leistungen handle es sich um die rechtsanwaltliche Betreuung im Rahmen der Strafprozesse.

Im Zusammenhang mit der Absetzbarkeit der Rechtsanwaltkosten werde auf die Stellungnahme des Bf zur steuerlichen Absetzbarkeit von Geldstrafen verwiesen.

Weitere Vorgehensweise:

Aus verwaltungsökonomischen Gründen sei eine persönliche Besprechung der noch offenen Punkte (fehlende Belege, Aufteilung Einnahmen, Versteuerung Einnahmen im Rahmen der L-GmbH) sinnvoll.

Beilagen:

Kopie Rechnungen Rechtsberatungskosten

Kopie Nachweis Zahlungseingänge L/L-GmbH

Am **5. April 2012** fand am Finanzamt eine **Besprechung** mit dem Bf, L und deren Steuerberater statt. Der darüber erstellte **Aktenvermerk** hat Folgendes festgehalten:

Laut L sei diese im Dezember 2008 unerwartet verhaftet worden. Die Tat sei im Dezember 2008 unerwartet entdeckt worden. Dies decke sich mit dem Urteil, wonach L am 12. Dezember 2008 ("2012") von der Polizei einvernommen und der Bf am 4. Dezember 2008 ("2012") ein SMS an die Geschädigten geschrieben hat, worin er angibt, dass Anzeige erstattet worden sei. Laut Bf sei es unrichtig, dass er dieses SMS geschrieben hat.

Behauptung bereits versteuerter Gelder

Nach Angaben von L und dem Bf hätten die Geschädigten die Gelder teilweise auf ein spanisches Konto, das auf Frau L gelautet habe, überwiesen. Im Jahr 2007 habe der Bf die Bf-Ltd (in der Folge kurz Bf-Ltd) gegründet (Vorlage von Unterlagen). Die Bf-Ltd habe auch ein Konto in Spanien gehabt. Die Gelder auf dem spanischen Konto von Frau L seien dann auf das spanische Konto der Bf-Ltd überwiesen worden. Die Bf-Ltd habe die Gelder dann an Frau L in Österreich überwiesen. Frau L habe dazu an die Bf-Ltd Scheinrechnungen gestellt (Rechnungen im Akt; Rechnungen vom 20.10.2007 über 420.00,00 €, vom 12.9.2007 über 20.000,00 € und vom 17.10.2007 über 80.000,00 €). Auf diese Weise seien die in Österreich benötigten Gelder nach Österreich gebracht worden. Es handle sich dabei um Gelder, die 2005 und 2006 auf das spanische Konto von Frau L überwiesen worden seien.

Die Gelder der Bf-Ltd seien von der L-GmbH, in die im Jahr 2007 der Betrieb von Frau L eingebracht wurde, im Rückwirkungszeitraum als Erlös erfasst und daher versteuert worden (Ausdrucke der Erlöskonten im Akt).

Teilweise hätten die Geschädigten die Gelder auch ohne Zwischenschaltung der Bf-Ltd an Frau L bezahlt (Rechnungen und Zahlungsbelege im Akt) und zwar:

S am 7.6.2006, 14.6.2006, 27.6.2006, 2.8.2006: 200.000,00 €

P am 12.12.2006: 30.000,00 €

K am 12.2.2007: 20.000,00 €

Mit **Schriftsatz** vom **11. April 2012** ergänzte der **Bf** die am 23. Jänner 2012 eingebrachte Berufung wie folgt:

1. Zurechnung Einkünfte

Zu dem Bf von der Finanzverwaltung zugerechneten Einkünften im Zusammenhang mit dem Straferkenntnis des Landesgerichtes vom 11. November 2009:

Sämtliche Einnahmen, die in dem Erkenntnis angeführt wurden, seien auf ein (spanisches) Konto von Frau L gegangen. Der Bf sei über dieses Konto nicht verfügberechtigt. Wie der Bf nunmehr in Erfahrung bringen konnte, habe Frau L Teile dieser Gelder in ihr (österreichisches) Einzelunternehmen eingebracht, und dort auch der Versteuerung unterzogen. Lediglich ein Betrag von 500.000,00 € sei auf ein dem Bf wirtschaftlich zugeordnete Konto von Frau L überwiesen worden.

Die Überweisung sei mit der Vorgabe junktimiert worden, dass der Bf diesen Betrag auf ein Treuhandkonto beim Rechtsvertreter von Frau L weiter überweisen solle.

Wirtschaftlich sollten mit diesem Betrag offene Bankverbindlichkeiten von Frau L beglichen werden. Darüber hinaus seien keine Zahlungseingänge auf Konten eingegangen, auf denen der Bf verfügberechtigt gewesen sei.

2. Zufluss gemäß § 19 EStG.

Im § 19 EStG sei festgehalten, dass Einnahmen jenen Empfängern zuzuordnen sind, die rechtlich und wirtschaftlich darüber verfügen können.

Wie bereits oben angeführt, habe der Bf in keiner Weise über die Einnahmen bzw. über Teile der Einnahmen "frei verfügen" können.

Die freie Verfügungsmacht sei allein bei Frau L gelegen.

Im Rahmen der Berufung werde das **Berufungsbegehren wie folgt abgeändert**:

Da Frau L die alleinige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über sämtliche Einnahmen gehabt habe, seien sämtliche Einnahmen auch ihrem Steuersubjekt zuzurechnen.

Korrekt erweise müssten jene Einnahmen in Abzug gebracht werden, die von Frau L im Rahmen ihres Einzelunternehmens bzw. dessen Rechtsnachfolger bereits korrekt erweise versteuert wurden.

Somit werden lediglich jene Einnahmen, die bisher von Frau L noch nicht deklariert wurden, zusätzlich bei ihr versteuert.

Gleichzeitig beantrage der Bf, seine Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 bzw. 2007 wieder aufzuheben, und in den ursprünglichen Bestand zurück zu versetzen.

Durch die Zuordnung der Einnahmen bei Frau L erübrige sich der Antrag auf Absetzbarkeit der Betriebsausgaben des Bf, da keine Einnahmen vorhanden seien.

In dem auch dem Bf übermittelten **Vorlagebericht** vom **18. April 2012** beantragte das Finanzamt die Abweisung und Verböserung und führte dazu sinngemäß Folgendes aus:

Zurechnung

Lt. Urteil des Landesgerichtes Wels (S 10) haben der Bf und Frau L gemeinsam im Zeitraum Mai 2005 - Ende 2007 einen Betrag von 1.526.400,0 € lukriert. Frau L hat alleine einen Betrag von 170.800,00 € lukriert. Dieses Geld ist für den Lebensunterhalt sowohl des Bf als auch von Frau L verwendet worden.

Aufgrund der gemeinsamen Lukrierung wurden die Einkünfte im Schätzweg entsprechend aufgeteilt bzw. zugerechnet. Diese Aufteilung wurde in der Berufung vom 23.01.2012 auch nicht bestritten, sondern ist in der Berufung selbst von einer Aufteilung 50:50 ausgegangen worden. Erst mit Berufungsergänzung vom 11.04.2012 (AS 134/2007) wird nunmehr davon ausgegangen, dass die Einkünfte nur Frau L zuzurechnen seien, da

die Gelder auf ein spanisches Konto von Frau L geflossen seien, auf das der Bf keinen Zugriff habe. Bei dem Betrag von 500.000,00 € handelt es sich offenbar um Gelder, die lt. Aussagen von Frau L und dem Bf vom 05.04.2012 (vgl. Aktenvermerk AS 118/2007) vom spanischen Konto von Frau L über ein Konto der Bf-Ltd, eine vom Bf gegründete Gesellschaft, auf ein österreichisches Konto von Frau L bzw. an Gläubiger von ihr geflossen sein sollen.

Es handelt sich dabei um einen Sachverhalt mit Auslandsberührung bei dem erhöhte Mitwirkungspflicht besteht.

Der Zufluss auf ein spanisches Konto von Frau L, für das der Bf nicht zeichnungsberechtigt gewesen sei, konnte nicht nachgewiesen werden.

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Für sich allein nicht entscheidend ist, auf wessen Konto die Zahlungen überwiesen wurden (VwGH 15.12.1994, 93/15/0097). Lt. Urteil (S 9) haben der Bf und Frau L Tathandlungen gemeinsam (teilweise Frau L allein) gesetzt.

Aus der Bezugnahme auf § 19 EStG in der Berufungsergänzung vom 11.04.2012 ist nichts zu gewinnen, da § 19 EStG die zeitliche und nicht die persönliche Zurechnung regelt.

Die erste Angabe in der Berufung stimmt mit dem Urteil überein und ist davon auszugehen, dass diese Angabe den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt, und nicht die offensichtlich aus taktischen Gründen erfolgte Behauptung einer Zurechnung nur an Frau L. Die Einnahmen werden daher entsprechend dem Urteil aufgeteilt (siehe dazu weiter unten beim Punkt "Einnahmen").

Eine **GesBR** kann nur für einen erlaubten Zweck gegründet werden. Sollte dennoch von einer Mitunternehmerschaft (Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko) auszugehen sein, so wird darauf hingewiesen, dass abgeleitete Bescheide vor dem Ergehen des Grundlagenbescheides erlassen werden dürfen (Ritz, BAO, Rz 3 zu§ 185).

Gewinnermittlungsart

Von einer freiwilligen Buchführung kann nur gesprochen werden, wenn alle Geschäftsfälle bereits im Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen laufend auf Konten erfasst werden. Bloße Bestandsübersichten zum Schluss eines Wirtschaftsjahres oder die nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag erfüllen nicht die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung (vgl. VwGH 21.07.1998, 95/14/0054; EStR 4259).

Die Wahl trifft der Steuerpflichtige mit Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung; bloße Bestandsübersichten genügen nicht (Doralt, EStG, Rz 22 zu § 4; UFS 11.08.2008, RV/0839-L/06; VwGH 1.6.2006, 2002/15/0179, 11.6.1991, 90/14/0171).

Eine nachträgliche Erfassung von Beständen, Forderungen und Außenständen zum Bilanzstichtag erfüllt nicht die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (VwGH 23.3.1999, 97 /14/0172).

Die "Bilanzen" wurden offensichtlich nachträglich erstellt, da nicht anzunehmen ist und es jeder Lebenserfahrung widerspricht, dass über betrügerische Handlungen Buch geführt wird, und da die Einnahmen in den übermittelten "Bilanzen" in der Weise ermittelt wurden, dass von den Einkünften lt. Bescheid (= Einnahmen abzüglich Rückzahlungen, Abschöpfung und Pauschale) die behaupteter Weise bereits erfassten Einnahmen (828.000,00 €) abgezogen wurden. Auch diese Vorgangsweise spricht gegen eine laufende Erfassung der Einnahmen, da nicht die tatsächlichen Einnahmen erfasst wurden, sondern von den Einkünften lt. Bescheid ausgegangen wurde.

Ein Betriebsvermögensvergleich liegt daher nicht vor.

Einnahmen

Lt. Urteil (S 10) wurde ein Betrag von 1.697.200,00 € (1.526.400,00 € Frau L und der Bf gemeinsam; 170.800,00 € Frau L allein) lukriert.

Die gemeinsamen Einnahmen wurden jeweils zur Hälfte aufgeteilt. Bei den gemeinsamen Einnahmen ist irrtümlich auch der Schadensbetrag gegenüber WS (Urteil S 35) über 6.000,00 € berücksichtigt worden. Hinsichtlich dieses Betrages erfolgte jedoch keine Verurteilung, weshalb angeregt wird, die gemeinsamen Einnahmen von 1.532.400,00 € auf 1.526.400,00 € zu reduzieren. Der Betrag von 170.800,00 € wurde nur Frau L zugerechnet.

Die Zuordnung zu den einzelnen Jahren erfolgte nach den Datumsangaben der Tathandlungen im Urteil.

Seitens des Finanzamtes wurden von diesen Einnahmen die **Rückzahlungen** abgezogen. Nicht bekannt ist, wann diese Rückzahlungen erfolgten. Insgesamt hat es lt. Urteil (S 10) 87.250,00 € an Rückzahlungen gegeben. Da nicht bekannt ist, in welchen Jahren diese Rückzahlungen geleistet wurden, wurden die gesamten Rückzahlungen im prozentuellen Ausmaß von den Einnahmen abgezogen.

Seitens des Finanzamtes wurden auch die im Urteil (S 5) angeordneten Abschöpfungen (hinsichtlich Frau L 170.800,00 €; hinsichtlich beider: 50.000,00 €) von den Einnahmen abgezogen. Die Abschöpfung wurde jedoch erst im Jahr 2009 durch das Urteil festgesetzt. Abgesehen davon, dass die Abschöpfung nur dann eine Ausgabe ist, wenn bei der Bemessung der Geldstrafe bzw. bei der Ermittlung der Bereicherung die Einkommensteuer nicht berücksichtigt wurde (Doralt, EStG, Rz 264 zu § 4), kann dieser Betrag aufgrund der Gewinnermittlungsart höchstens im Abflussjahr abgezogen werden.

Es ergeben sich daher folgende **korrigierte Einnahmen**:

Einnahmen lt. Urteil (Seite 2, 3):

In bewusstem und gewollten Zusammenwirken:

2005

02.05.2005, 04/2006	G	245.000,00	50% von 490.000,00
19.10.2005, 24.10.2005	R	48.000,00	
20.10.2005, 24.07.2006	M	125.000,00	50 % von 250.000,00
20.10.2005	W	60.000,00	
27.10.2005	E	20.600,00	
02.11.2005	A	25.600,00	
02.11.2005	I	20.600,00	
03.11.2005	T	15.000,00	
03.11.2005	H	15.000,00	
03.11.2005	Ö	20.600,00	
		595.400,00	<i>I 2 = 297.700,00</i>
Frau L allein 9.11.2005	O		20.400,00
			318.100,00

2006

02.05.2005, 04/2006	G	245.000,00	50 % von 490.000,00
20.10.2005, 24.07.2006	M	125.000,00	50 % von 250.000,00
14.03.2006	N	50.000,00	
06/2006, 08/2006	1 S	200.000,00	
12.12.2006	2 P	120.000,00	
		740.000,00	<i>I 2 = 370.000,00</i>
Fr. L allein 19.1., 22.2.	D		150.400,00
			520.400,00

2007

12.02.2007	3 K	20.000,00	
------------	-----	-----------	--

04.05.2007	4 Z	50.000,00	
22.05.2007, 11.06.2007	X	21.000,00	
19.11.2007	Y	100.000,00	
		191.000,00	/ 2 =95.500,00

Bf	2005	2006	2007
Einnahmen	297.700,0 00	370.000,00	95.500,00
	39%	48%	13%
-Rückzahlung 43.625,00	-17.013,75	-20.940,00	-5.671,25
	280.686,25	349.060,00	89.828,75

Bezüglich der laut Berufung **behauptetermaßen bereits versteuerten Einnahmen** von gesamt € 838.000,00 konnte nur nachvollzogen werden, dass diese Beträge offensichtlich in den Jahresabschlüssen von Frau F und der L-GmbH enthalten sind, da die Kontosalden mit den Salden lt. Jahresabschlüssen übereinstimmen (2006 geringe Differenz im JA Frau L 247.506,35 € statt 247.280,00 €).

Nicht ergibt sich aus den vorgelegten Kontoausdrucken, dass es sich bei den erfassten Beträgen tatsächlich um Erträge aus den verurteilten Tathandlungen handelt. Der Rechtsgrund geht aus den Kontoausdrucken nicht hervor. Meist ergibt sich aus dem Buchungstext nicht einmal ein Hinweis auf einen Zusammenhang mit den Tathandlungen bzw. mit den Geschädigten. Es wäre auch ungewöhnlich, wenn über Einnahmen aus verbotenen Handlungen Buch geführt werden würde.

In Beantwortung des diesbezüglichen Ersuchens um Ergänzung vom 1. März 2012, worin um Vorlage der Zahlungsbelege und Nachweise des Rechtsgrundes der Zahlungen ersucht wurde, wurde mit Schreiben vom 12. März 2012, eingelangt am 19 März 2012, mitgeteilt, dass keine Zahlungsbelege vorgelegt werden können, da die Zahlungseingänge bei einer spanischen Bank erfolgt seien, die sich mittlerweile in Konkurs befindet. Als Nachweise des Rechtsgrundes wurden Ausgangsrechnungen von Frau L vorgelegt, aus denen sich bis auf drei Geschädigte (Herr S , Herr P , Herr K) keine Hinweise auf einen Zusammenhang mit den Schadenshandlungen ergeben. Als Leistungsgrund auf den Honorarnoten an die drei angeführten Geschädigten ist "Beratungshonorar" angeführt.

Bei den Geschädigten S und K stimmen die Rechnungsdaten (Datum, Betrag und Name) mit den Daten lt. Urteil überein. Beim Geschädigten P stimmen Datum und Name ebenfalls überein, jedoch nicht der Betrag (€ 30.000,00 statt € 120.000,00). Bei diesen 3 Geschädigten kann vermutlich davon ausgegangen werden, dass die Gelder bereits durch Frau L versteuert wurden.

Die anderen Beträge konnten nicht nachvollzogen werden.

Im Zuge einer Besprechung im Finanzamt (vgl. Aktenvermerk, AS 118/2007) hatten Frau L und der Bf erklärt, dass die Geschädigten die Gelder teilweise auf ein spanisches Konto von Frau L überwiesen hätten. Im Jahr 2007 habe der Bf die Bf-Ltd gegründet, die ebenfalls in Spanien ein Konto gehabt habe. Die Gelder auf dem spanischen Konto von Frau L seien auf das spanische Konto der Bf-Ltd überwiesen worden, und habe diese die Gelder dann an Frau L in Österreich überwiesen (Rechnungen Bf-Ltd vom 20.10.2007 über 420.000,00 €, vom 12.09.2007 über 20.000,00 € und vom 17.10.2007 über 80.000,00 €).

Diese Behauptungen eines Auslandssachverhaltes mit erhöhter Mitwirkungspflicht konnten nicht nachgewiesen werden.

Behauptet wird, dass die Gelder bereits von Frau L (bzw. von der L- GmbH, in die das Unternehmen von Frau L 2007 eingebracht wurden) versteuert worden seien. Wenn überhaupt, so kann dies nur bei Frau L eine steuerliche Auswirkung haben. Falls es tatsächlich bereits versteuerte Beträge gibt, so wären diese nur bei Frau L zu berücksichtigen.

Schadenswiedergutmachung

Die lt. Urteil vom 11.11.2009 festgestellten Rückzahlungen (Seite 10) von Schadensbeträgen (in Summe 87.250,00 € wurde in den Bescheiden ohnehin berücksichtigt.

Darüber hinaus wurden im Urteil keine weiteren Rückzahlungen festgestellt.

Lt. Urteil (Seite 5) sind die Beschuldigten schuldig, die dort angeführten Schadensbeträge zu ersetzen.

Frau L hat ausgesagt (Urteil Seite 11), dass es bis auf die wenigen Ausnahmen keine Auszahlungen gegeben hat.

In Beantwortung des diesbezüglichen Ersuchens um Ergänzung vom 1. März 2012, worin um Mitteilung, wie sich der Betrag von 330.000,00 € zusammensetzt und um Nachweise des Rechtsgrundes der Zahlungen ersucht wurde, wurde mit Schreiben vom 12. März 2012, eingelangt am 19.03.2012, mitgeteilt, dass aus den Einnahmen ein Motorboot angeschafft worden sei, und habe sich ein Verkaufserlös von 330.000,00 € ergeben, der auf das Massekonto von Frau L einbezahlt worden sei (siehe Sparbuchkopie).

Ein Nachweis, dass damit der Schaden gutgemacht worden ist, ist damit nicht erbracht, da diese Summe in die allgemeine Masse von Frau L einfließt und nicht der konkreten Schadenswiedergutmachung dient.

Die Zahlungen erfolgten erst nach 2007, daher können diese Zahlungen schon aus dem Grund nicht in den Gewinnermittlungen der Jahre 2005 - 2007 berücksichtigt werden (Zahlungsfluss maßgeblich).

Prozesskosten

Im Fall eines Schulterspruches sind die verhängte Strafe samt Verfahrenskosten sowie die Kosten des Verteidigers im Strafprozess grundsätzlich nicht abzugsfähig (VwGH 21.05.1980, 2848/79). Da es zu einem Schulterspruch gekommen ist, sind die Prozesskosten unter anderem aus diesem Grund nicht abzugsfähig.

Das Ersuchen um Ergänzung ergab, dass diese Beträge bis dato noch nicht bezahlt wurden.

Die Zahlungen erfolgten erst nach 2007, daher können diese Zahlungen schon aus dem Grund nicht in den Gewinnermittlungen der Jahre 2005 - 2007 berücksichtigt werden (Zahlungsfluss maßgeblich).

Steuerberatungskosten

Das Ersuchen um Ergänzung ergab, dass es sich dabei um die bisher angefallenen Kosten des Rechtsmittels und um Rückstellungen für die restlichen Kosten handelt.

Es handelt sich daher insgesamt um eine Rückstellung, da zum Bilanzstichtag keine Zahlungen erfolgt sind.

Abgesehen davon, dass kein Betriebsvermögensvergleich vorliegt, sind Kosten einer Berufung mangels Konkretisierbarkeit im Bilanzierungszeitpunkt nicht rückstellungsfähig (in Anlehnung an EStR Rz 3460).

Die Zahlungen erfolgten erst nach 2007, daher können diese Zahlungen schon aus dem Grund nicht in den Gewinnermittlungen der Jahre 2005- 2007 berücksichtigt werden (Zahlungsfluss maßgeblich).

Rechtsanwaltskosten (Sonderbetriebsausgaben)

Das Ersuchen um Ergänzung ergab, dass es sich dabei um die rechtsanwaltliche Betreuung im Rahmen der Strafprozesse handelt. Nachweise von Zahlungen wurden nicht vorgelegt. Im Fall eines Schulterspruches sind die verhängte Strafe samt Verfahrenskosten sowie die Kosten des Verteidigers im Strafprozess grundsätzlich nicht abzugsfähig (VwGH 21.05.1980, 2848/79). Da es zu einem Schulterspruch gekommen ist, sind die Rechtsanwaltskosten unter anderem aus diesem Grund nicht abzugsfähig.

Die Zahlungen erfolgten erst nach 2007, daher können diese Zahlungen schon aus dem Grund nicht in den Gewinnermittlungen der Jahre 2005 - 2007 berücksichtigt werden (Zahlungsfluss maßgeblich).

Geldstrafe (Sonderbetriebsausgaben)

Eine Geldstrafe ist im Urteil nicht ausgesprochen worden.

Im Fall eines Schulterspruches sind die verhängte Strafe samt Verfahrenskosten sowie die Kosten des Verteidigers im Strafprozess grundsätzlich nicht abzugsfähig (VwGH 21.05.1980, 2848/79).

Wenn das Fehlverhalten in den Rahmen der normalen Betriebsführung fallen sollte, ist weitere Voraussetzung jedoch, dass die Bestrafung vom Verschulden unabhängig ist oder nur ein geringes Verschulden vorliegt.

Da es zu einem Schulterspruch gekommen ist, ist die Geldstrafe unter anderem aus diesem Grund nicht abzugsfähig. Auch ist die Bestrafung nicht vom Verschulden unabhängig und setzt diese kein bloß geringes Verschulden voraus.

Die Strafe wurde überdies erst nach 2007 bezahlt, und kann diese Zahlung schon aus dem Grund nicht in den Gewinnermittlungen der Jahre 2005 - 2007 berücksichtigt werden (Zahlungsfluss maßgeblich).

Pauschale Betriebsausgaben

Unter Berücksichtigung von pauschalen Betriebsausgaben von 12 % ergeben sich folgende Einkünfte:

Bf	2005	2006	2007
Einnahmen	297.700,0 00	370.000,00	95.500,00
	39%	48%	13%
-Rückzahlung 43.625,00	-17.013,75	-20.940,00	-5.671,25
	280.686,25	349.060,00	89.828,75
Betriebsausgaben 12%	-33.682,55	-41.887,20	-10.779,45
	247.003,70	307.172,80	79.049,30

Das Finanzamt beantragte abschließend die Abweisung der Berufung aus oben angeführten Gründen und Verböserung aus oben angeführtem Grund.

Mit Schreiben vom **20. Mai 2015** übermittelte das erkennende Gericht dem Bf eine Kopie des Vorlageberichtes mit folgendem Vorhalt mit der Aufforderung zur Stellungnahme:
Der Bf und seine Lebensgefährtin L seien mit Urteil des Landesgerichts Wels vom 11. November 2009, Zl., wegen des Verbrechens des gewerbsmäßigen schweren Betruges durch Vorgabe, risikofreie und hochverzinste Investitionen tätigen zu können und Verleitung zur Übergabe von 595.400,00 € (2005), 740.000,00 € (2006) und 191.000,00 € (2007) rechtskräftig verurteilt worden. In den bekämpften Bescheiden vom 22. Dezember 2011 habe das Finanzamt dem Bf hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 235.136,00 € (2005), 302.909,20 € (2006) und 75.820,80 € (2007) zugerechnet und in der Begründung darauf hingewiesen, dass dem Finanzamt durch das genannte Gerichtsurteil, auf das verwiesen werde, Einnahmen von 267.200,00 € (2005), 344.215,00

€ (2006) und 86.160,00 € (2007) bekannt geworden seien, von denen geschätzte 12% Betriebsausgaben abgezogen wurden.

In der Berufung vom 23. Jänner 2012 habe der Bf angegeben im Berufungszeitraum ein Einzelunternehmen mit dem Geschäftszweig Vermögensberatung geführt zu haben. Nach der Aktenlage habe der Bf für die Jahre 2005 bis 2007 jedoch keine Einkommensteuererklärung abgegeben. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass durch Betrug erzielte Einnahmen zur Vermeidung der gerichtlichen Strafverfolgung regelmäßig der Finanzbehörde gegenüber nicht offengelegt werden. Die Verkürzung der Einkommensteuer werde dabei ernstlich für möglich gehalten, regelmäßig ebenfalls beabsichtigt, zumindest jedoch in Kauf genommen. Nach dem Gesamtbild des Falles sei auch im gegenständlichen Fall zumindest bedingter Vorsatz gegeben, weil allgemein bekannt sei, dass Einnahmen aus einer nachhaltigen Tätigkeit der Einkommensteuer unterliegen (vgl. UFS 03.02.2012, FSRV/0011-W/11).

In dem dem Bf bereits mit Schreiben selben Tages vom Finanzamt übermittelten Vorlagebericht vom 18. April 2012 werde mit eingehender Begründung eine weitere Verböserung (Erhöhung der Einkünfte) für alle drei Beschwerdejahre beantragt.

Da das **Schreiben des erkennenden Gerichts** an den Bf vom 20. Mai 2015 **mit dem Vermerk "Der Empf. ist lt. Hausbesitzerin nach Dubai verzogen"** retourniert worden ist, übermittelte das erkennende Gericht folgendes **Schreiben vom 27. Mai 2015** unter Anschluss einer Kopie des genannten Schreibens vom 20. Mai 2015 **an den steuerlichen Vertreter** des Bf:

Das in Kopie angeschlossene Schreiben vom 20. Mai 2015 habe an der bisher bekanntgegebenen Abgabestelle nicht zugestellt werden können und sei vom Zustellorgan mit dem oben zitierten Vermerk als verzogen zurück gesendet worden.

Laut Abfrage beim zentralen Melderegister vom 27. Mai 2015 habe sich der Bf am 6. Februar 2014 von seinem bisherigen Hauptwohnsitz (ab 9. September 2010) im Inland abgemeldet und sei in die Vereinigten Arabischen Emirate verzogen.

Es werde darauf hingewiesen, dass eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, gemäß § 8 Abs. 1 **Zustellgesetz** verpflichtet ist, dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen. Werde diese Mitteilung unterlassen, so sei nach Abs. 2 leg. cit., soweit die Verfahrensvorschriften nichts anderes vorsehen, die Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen, falls eine Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann.

Um Mitteilung einer Abgabestelle im Inland und in den Vereinigten Arabischen Emiraten sowie eines Zustellungsbevollmächtigten im Inland bei Fehlen einer Abgabestelle im Inland sowie Stellungnahme zu dem in Kopie angeschlossenen Vorhalt binnen zwei Wochen ab Zustellung dieser Zuschrift werde ersucht.

Mit **Schriftsatz** vom **18. Juni 2015** teilte der **Steuerberater** hierauf mit, dass er die steuerliche Vertretung des Bf nicht mehr habe und ihm dessen derzeitige Aufenthalt nicht bekannt sei. Laut nicht bestätigten Meldungen solle der Bf nach Dubai verzogen sein. Es tue dem Steuerberater leid, dass er im Verfahren nicht mehr als Ansprechpartner dienen könne.

Das Gericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Der Bf hat im Beschwerdezeitraum Kunden durch Vorgabe, risikofreie und hochverzinste Investitionen tätigen bzw. Darlehen in mehrfacher Millionenhöhe verschaffen zu können, zur Übergabe bzw. Überweisung folgender Summen an den Bf verleitet:

2005: 297.700,00 €

2006: 370.000,00 €

2007: 95.500,00 €

Davon hat der Bf noch im Beschwerdezeitraum folgende Beträge an diese Kunden zurückbezahlt:

2005: 17.013,75 €

2006: 20.940,00 €

2007: 5.671,25 €

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den schlüssigen Feststellungen im oben wiedergegebenen Vorlagebericht des Finanzamtes, denen seitens des Bf trotz Vorhalts nicht entgegen getreten worden ist.

In der Berufung vom 23. Jänner 2012 behauptete der Bf sinngemäß, er habe insgesamt 838.000,00 € (1.227.730,96 - 389.730,96) bereits in der Gewinnermittlung 2006 und im am 28.2. endenden Rumpfwirtschaftsjahr 2007 versteuert.

Diese Behauptung ist unrichtig, weil der Bf für die Jahre 2005 bis 2007 dem Finanzamt gar keine Einkommensteuererklärungen vorgelegt hat und die bekämpften Bescheide Erstbescheide und nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens ergangen sind. Die der Berufung angeschlossenen Ausdrucke von vier Kontoblättern wurden nach deren Fußzeile von der oben genannten Vertreterin des Bf erstellt und tragen rechts oben den Vermerk "vorl. Ausdr. Konto" bzw. "vorl. Druck". Die offensichtliche Vorläufigkeit beeinträchtigt das Vertrauen in die Verbindlichkeit der vorgelegten Unterlagen.

Diese Konten betreffen außerdem keine des Bf, sondern der L-GmbH und der L.

Der Aufforderung des Finanzamtes vom 1. März 2012, konkrete Unterlagen Zahlungsbelege, Rechtsgrund, nachvollziehbare Darstellung, welche Beträge von welchen

Schadensbeträgen abgezogen wurden und welche Beträge in welchen Jahren versteuert wurden) zum Nachweis vorzulegen, dass es sich bei den Beträgen tatsächlich um Erträge aus Schadenshandlungen gegenüber den Geschädigten handelt, entgegnete der Bf im Schriftsatz vom 12. März 2012, die Zahlungseingänge seien bei einer spanischen Bank erfolgt. Die Kontoauszüge seien von der Staatsanwaltschaft Wels sichergestellt worden und könnten deshalb nicht vorgelegt werden. Die Bank sei zwischenzeitig in Konkurs gegangen, weshalb die Unterlagen auch in diesem Wege nicht beigebracht werden könnten.

Dem wird seitens des erkennenden Gerichts entgegnet, dass der Bf in Ansehung der Tatsache, dass das rechtskräftige Urteil des Landesgerichtes Wels im gegenständlichen Fall bereits am 11. November 2009 ergangen ist, Ablichtungen dieser Kontoauszüge im Wege des ihm zustehenden Rechtes auf Akteneinsicht längst hätte beschaffen können.

Bei der Besprechung beim Finanzamt am 5. April 2012 gaben L und der Bf an, die Geschädigten hätten die Gelder teilweise auf ein auf Frau L lautendes spanisches Konto überwiesen. 2007 habe der Bf die Bf-Ltd gegründet, die auch ein Konto in Spanien gehabt habe. Die Gelder auf dem spanischen Konto von Frau L seien dann auf das spanische Konto der Bf-Ltd überwiesen worden. Die Bf-Ltd habe die Gelder dann an Frau L in Österreich überwiesen. Frau L habe dazu an die Bf-Ltd Scheinrechnungen gestellt.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts dienten die genannten beiden Gesellschaften der Verschleierung des Zahlungsflusses an die beiden Täter Bf und L.

Die L-GmbH wurde laut Firmenbuch erst mit Gesellschaftsvertrag vom 16. November 2007 errichtet. Alleingesellschafterin ist L, die mit Einbringungsvertrag selben Datums rückwirkend per 28. Februar 2007 ihr Einzelunternehmen nach Art. III UmgrStG in die GmbH eingebracht hat.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht vom 18. April 2012 zutreffend darauf hingewiesen, dass eine Doppelbesteuerung im gegenständlichen Fall nur bei L vorliegen könnte.

In der Einbringungsbilanz der L zum 28. Februar 2007 scheinen außerdem nur geringfügige Forderungen (397,77 €) und Kassa- (368,73 €) und Bankguthaben (ca. 2.800,00 €) auf.

Auf die vom Landesgericht Wels im Urteil vom 11. November 2009 (S 10 Abs. 1) festgestellte Absicht von Bf und L, sich durch die wiederkehrende Begehung schwerer Betrügereien eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen, wird hingewiesen. In diesem Urteil des Strafgerichts wurde weiters festgestellt (S 33 Abs. 2), dass der Bf der eigentliche Drahtzieher gewesen ist und der Lebensunterhalt des Bf mit diesen Kundengeldern finanziert worden ist.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der aktiver Teil auch einen entsprechenden Anteil an den in krimineller Weise erzielten Einnahmen fordert und auch erhält. Völlig unglaublich ist das vom Bf erst im Schriftsatz vom 11. April 2012 gemachte unsubstantiierte Zweckvorbringen, L seien sämtliche Einnahmen zuzurechnen, weil nur sie die wirtschaftliche Verfügungsmacht über sämtliche Einnahmen gehabt hätte.

Bei den Geldflüssen zu den beiden Gesellschaften handelt es sich in Ansehung unbestrittener Scheinrechnungen nur mehr um eine der Verschleierung dienende Einkommensverwendung.

Dem Bf sind deshalb die vom Finanzamt im Vorlagebericht schlüssig festgestellten Einnahmen zuzurechnen, wovon zutreffend die im Beschwerdezeitraum zurückbezahlten Beträge und die mit 12% geschätzten pauschalen Betriebsausgaben abgezogen worden sind.

Rechtliche Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß **§ 23 Z 1** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 (**EStG 1988**) Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

Die Erhebung einer Abgabe wird gemäß **§ 23 Abs. 2** Bundesabgabenordnung, BGBl. 1961/194 (**BAO**) nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder ein 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.

Der Bf hat in der Berufung selbst angeführt, im Zeitraum 2005 bis 2007 ein Einzelunternehmen mit dem Geschäftszweig Vermögensberatung geführt zu haben. Nach den rechtskräftigen Feststellungen des LG Wels hat der Bf mit L vom 2. Mai 2005 bis 19. November 2007 17 Personen durch Vorgabe, risikofreie und hochverzinsten Investitionen tätigen bzw. Darlehen in mehrfacher Millionenhöhe verschaffen zu können, zur Übergabe bzw. Überweisung von über 1,5 Mio. € verleitet. Vermögensberatung über einen längeren Zeitraum für eine Vielzahl von Personen stellt zweifellos eine nachhaltige Betätigung mit Beteiligung am allgemeinen Verkehr dar. Dass der Bf dies tatsächlich zum Nachteil der Klienten in betrügerischer Weise getan hat, ändert nichts an der Steuerpflicht (vgl. VwGH 31.07.2013, 2009/13/0194; unter Hinweis auf § 23 Abs. 2 BAO und VwGH 04.10.1995, 95/15/0080). Deshalb liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch dann vor, wenn der Unternehmer eine ihm durch die Geschäftsbeziehung mit Klienten gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen nicht nur die im Beratervertrag mit den Klienten vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Unternehmer gegen den Willen seiner Klienten – etwa durch Veruntreuung oder Untreue – verschafft (vgl. **VwGH 31.07.2013, 2009/13/0194** ; unter Hinweis auf **VwGH 28.05.1998, 96/15/0114; 30.01.2001, 95/14/0043**; und **28.04.2011, 2008/15/0259**).

Die auf der Hand liegende Gewinnabsicht wurde schon vom Strafgericht (S. 10 Abs. 1: "... in der Absicht, sich durch wiederkehrende Begehung schwerer Beträgereien eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen.") festgestellt.

Dem Argument des Bf, im gegenständlichen Fall sei wegen der gemeinschaftlichen Tätigkeit des Bf und der L steuerlich von einer **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** (GesBR) auszugehen, wurde vom Finanzamt im Vorlagebericht entgegnet, eine derartige Gesellschaft könne nur für erlaubte Zwecke gegründet werden.

Ein sittenwidriger (hier gemeinsamen Betrug bezweckender) Gesellschaftsvertrag ist gemäß § 879 Abs. ABGB nichtig (Jabornegg/Resch in Schwimann ABGB³, § 1175 Rz 14). Gemäß § 23 Abs. 3 BAO ist jedoch die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes mangels Rechtsfähigkeit, für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.

Andererseits hat der Bf weder einen schriftlichen Gesellschaftsvertrag vorgelegt noch dessen Inhalt dargetan.

Dem Finanzamt ist jedoch insoweit beizupflichten, dass abgeleitete Bescheide auch vor dem Ergehen des Grundlagenbescheides erlassen werden dürfen (Ritz BAO⁵, § 185 Tz 3 unter Hinweis auf Bibus in ÖStZ 1988, 223; und VwGH 14.12.1988, 84/13/0063). Dem erkennenden Gericht erscheint das Argument, dass für diese Rechtsansicht insbesondere die Erwähnung der nachträglichen erstmaligen Feststellungsbescheide im **§ 295 Abs. 1 BAO**spricht, wesentlich.

Diese Bestimmung lautet nämlich wie folgt (Fettdruck durch das erkennende Gericht): "Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der **nachträglichen** Abänderung, Aufhebung oder **Erlassung des Feststellungsbescheides** von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, oder wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Am Rande sei erwähnt, dass die Berufung der L betreffend die Einkommensteuer für dieselben Jahre wie beim Bf (2005 bis 2007) schon am 24. Mai 2012 nach Zurücknahme gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt worden ist. Außerdem wurde über das Vermögen der L ein Insolvenzverfahren eröffnet.

Seitens des Bf wurde nicht dargetan, dass der gegenständliche Gewerbebetrieb nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert hätte (§ 4 Abs. 1 des bis 31.12.2006 geltenden HGB).

Bei der in Frage stehenden GesBR handelt es sich weder um eine Kapitalgesellschaft noch um eine unternehmerisch tätige Personengesellschaft, bei der kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (§ 189 Abs. 1 Z 1 UGB). Die ab 1.1.2007 nach § 189 Abs. 1 Z 2 UGB geltende Umsatzschwelle von 400.000,00 € führt

nach Abs. 2 dieser Bestimmung erst ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird, zur Rechnungslegungspflicht.

Nach Beiser (SWK 2010/1, W 1) besteht nach § 8 Abs. 3 UGB ("Betreiben mehrere Personen ein Unternehmen in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§§ 1175 ff ABGB) und überschreitet die Gesellschaft den Schwellenwert des § 189 UGB, so sind sie zur Eintragung der Gesellschaft als offene Gesellschaft oder als Kommanditgesellschaft verpflichtet.") für die GesBR als solche keine Buchführungspflicht.

Das Vorliegen einer vom Bf auch gar nicht behaupteten Buchführungspflicht im gegenständlichen Fall ist daher zu verneinen.

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

Der Bf hat der Berufung vom 23. Jänner 2012 Gewinnermittlungen der GesBR für die Jahre 2005 bis 2007 mit der Begründung, dass Bf und L die betrügerische Tätigkeit gemeinsam ausgeübt haben, angeschlossen. Das Finanzamt hat im Vorlagebericht überzeugend dargelegt, warum im gegenständlichen Fall keine freiwillige Buchführung vorliegt:

Eine laufende Erfassung der Geschäftsfälle kann den vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden, erscheint vielmehr ganz unwahrscheinlich.

In den vorgelegten Bilanzen zum 31.12.2005, 2006 und 2007 werden nämlich nur beim Eigenkapital (2005: -252.178,60; 2006: -534.057,20; 2007: -700.435,80) und den Rückstellungen (2005: 252.178,60; 2006: 534.057,20; 2007: 700.435,80) von Null abweichende Werte ausgewiesen. Das Fehlen jeglichen Anlagevermögens, insbesondere von Kundenforderungen, Kassa- und Bankbeständen und Verbindlichkeiten zu allen drei Bilanzstichtagen erschiene völlig unglaubwürdig, wenn man von der tatsächlichen Existenz einer GesBR ausginge.

In der Gewinn- und Verlustrechnung ("Ertragsrechnung") werden lauter Verluste (2005: 100.537,00; 2006: 94.060,20; 2007: 116.106,60) ausgewiesen, die sich aus der Differenz von Einnahmen aus Finanzdienstleistungen (2005: 151.641,60; 2006: 187.818,40; 2007: 50.272,00) und sonstigen betrieblichen Aufwendungen, insbesondere Schadenswiedergutmachung und Prozesskosten und insbesondere Sonderbetriebsausgaben für Rechtsanwaltskosten und Strafen von L und Bf (2005-2007: je 103.478,60) ergeben.

Das Bestehen eines Rechnungswesens im Beschwerdezeitraum 2005 bis 2007, das die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglicht hätte, muss mangels entsprechender laufender Buchhaltung offensichtlich verneint werden (vgl. **VwGH 01.06.2006, 2002/15/0179**). Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 setzt nämlich eine Buchführung voraus (**VwGH 11.06.1991, 90/14/0171**). Zur Führung von Büchern Verpflichtete haben dabei alle Geschäftsfälle – seien sie bar oder unbar – bereits

im Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung der Kriterien des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO laufend auf Bestandskonten zu erfassen. Die nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag erfüllt die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht (**VwGH 23.03.1999, 97/14/0172** ; unter Hinweis auf VwGH 11.06.1991, 90/14/0171). Im gegenständlichen Fall scheinen Bestände, Forderungen und Außenstände nicht einmal in den vorgelegten Bilanzen auf. Den Vorhaltungen des Finanzamtes im Vorlagebericht, dass nach der Lebenserfahrung über betrügerische Handlungen nicht Buch geführt wird und die vorgelegten Bilanzen und Ertragsrechnungen gegen eine laufende Erfassung sprechen ist der Bf nicht entgegen getreten - jedenfalls hat er keine Unterlagen vorgelegt, die für eine laufende Buchführung sprechen.

Das Finanzamt hat den Gewinn deshalb zu Recht gemäß **§ 4 Abs. 3 EStG 1988** ("Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.") ermittelt.

Bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 kommt es auf den Zu- bzw. Abfluss (§ 19 EStG 1988) an (VwGH 01.12.1992, 88/14/0004). Der Abfluss iSd § 19 Abs. 2 EStG 1988 liegt vor, wenn der Betrag aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausscheidet (VwGH 28.02.2002, 99/15/0217).

Auf Grund des Zu- und Abflussprinzips bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kein Abzug für die Bildung von Rückstellungen möglich (Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG17, § 4 Tz 185 unter Hinweis auf VwGH 29.09.1987, 87/14/0086; und OGH 01.02.2011, 10 Obs177/10t).

Eine Berücksichtigung von Aufwendungen im Berufungszeitraum 2005 bis 2007 unbestritten noch nicht bezahlter Kosten für Abschöpfungen durch das Gerichtsurteil (S 5 11. November 2009, Prozesskosten des Strafverfahrens, Kosten für Steuerberatung, Sonderbetriebsausgaben für Kosten des Rechtsanwalts im Strafverfahren und die damit allenfalls verbundene (ohnehin nicht verhängte) Geldstrafe ist schon deshalb nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt hat überdies im Vorlageantrag bereits zutreffend darauf hingewiesen, dass der steuerlichen Berücksichtigung dieser künftigen Ausgaben Folgendes entgegensteht:

Dient die Geldstrafe zur **Abschöpfung der Bereicherung** des Steuerpflichtigen (§ 20a StGB), ist sie nur dann abzugsfähig, wenn bei der Bemessung der Geldstrafe bzw. Ermittlung der Bereicherung die Einkommensteuer nicht berücksichtigt wurde (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 264 unter Hinweis auf BVerfG, BStBl. 1990 II 483; BFH 24.7.1990 – VIII R 194/84, FR 1990, 642, § 4 Abs. 5 Z 8 dEStG; Atzmüller, RdW 2006, 308; sowie EStR 2000 Rz 1699).

Die Strafe soll nach dem Grundgedanken der Strafbestimmung den Täter persönlich treffen. Es würde daher dem Sinn einer Strafbestimmung widersprechen, würde man die

gegen einen Betriebsinhaber verhängte gerichtliche **Geldstrafe**, nur weil zwischen ihr und der betrieblichen Tätigkeit eine Verbindung besteht, der betrieblichen Sphäre zurechnen und damit zum Abzug als Betriebsausgabe zulassen, sodass sie der Täter nur zum Teil persönlich tragen würde, während eine Ersatzfreiheitsstrafe, wie sich schon aus der Natur der Sache ergibt, ausschließlich den Bestraften treffen würde (**VwGH 21.05.1980, 2848/79**).

Nur **Strafverteidigerkosten** und **Kosten des Strafverfahrens** eines freigesprochenen Angeklagten können unter Umständen als Betriebsausgaben anerkannt werden (**VwGH 21.05.1980, 2848/79**; unter Hinweis auf **VwGH 29.09.1970, 27/69**).

Im gegenständlichen Fall ist der Bf jedoch rechtskräftig verurteilt worden.

Die vom Finanzamt mit 12% der Einnahmen geschätzten **Betriebsausgaben** wurden seitens des Bf nicht bestritten. Dieser Prozentsatz entspricht den allgemeinen Erfahrungen des **§ 17 Abs. 1 TS 2 EStG 1988** und ist deshalb nicht zu beanstanden.

Verjährung - Hinterziehung

Gem. **§ 207 Abs. 2 BAO** beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre, bei Hinterziehung von Abgaben, deren Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist, gem. **§ 323 Abs. 27 BAO** jedoch zehn Jahre.

Die bekämpften Bescheide der Jahre 2005 bis 2007 wurden am 11. Jänner 2012 durch Hinterlegung zugestellt. Die allgemeine Verjährungsfrist von fünf Jahren ist mangels anderer aktenkundiger Unterbrechungshandlungen deshalb für 2005 bereits mit Ende 2010 und für 2006 mit Ende 2011 abgelaufen.

Das Vorliegen einer der allgemeinen Verjährung entgegenstehenden Abgabenhinterziehung ist eine Vorfrage, die von der Abgabenbehörde zu beurteilen ist (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0084).

Gemäß **§ 2a BAO** gelten die Bestimmungen der BAO sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Das Finanzgericht ist gemäß **§ 279 Abs. 1 zweiter Satz BAO** berechtigt, sowohl im Spruch als auch in der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen. Das Bundesfinanzgericht ist deshalb ebenfalls befugt, Feststellungen hinsichtlich der der Verjährung entgegen stehenden Umstände zu treffen.

Gemäß **§ 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG)** macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung begeht.

§ 119 Abs. 2 BAO verpflichtet die Abgabepflichtigen, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände durch Abgabenerklärungen offenzulegen.

Der Bf wurde wie oben ausgeführt mit Urteil des Landesgerichts Wels vom 11. November 2009 wegen des Verbrechens des gewerbsmäßigen schweren Betruges durch Vorgabe, risikofreie und hochverzinsten Investitionen tätigen zu können und Verleitung zur Übergabe von beträchtlichen Geldbeträgen rechtskräftig verurteilt. Das Finanzamt hat in den bekämpften Bescheiden ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dem Finanzamt durch das genannte Gerichtsurteil, Einnahmen von 267.200,00 € (2005), 344.215,00 € (2006) und 86.160,00 € (2007) bekannt geworden sind. In der Berufung vom 23. Jänner 2012 hat der Bf angegeben, im Berufungszeitraum ein Einzelunternehmen mit dem Geschäftszweig Vermögensberatung geführt zu haben. Der Bf hat für die Jahre 2005 bis 2007 jedoch keine Einkommensteuererklärung abgegeben. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass durch Betrug erzielte Einnahmen zur Vermeidung der gerichtlichen Strafverfolgung regelmäßig der Finanzbehörde gegenüber nicht offengelegt werden. Die Verkürzung der Einkommensteuer wird dabei ernstlich für möglich gehalten, regelmäßig ebenfalls beabsichtigt, zumindest jedoch in Kauf genommen. Nach dem Gesamtbild des Falles ist auch im gegenständlichen Fall zumindest bedingter Vorsatz gegeben, weil allgemein bekannt ist, dass Einnahmen aus einer nachhaltigen Tätigkeit der Einkommensteuer unterliegen (vgl. UFS 03.02.2012, FSRV/0011-W/11). Trotz diesbezüglichen Vorhalts durch das erkennende Gericht vom 20. Mai 2015 wurde dem seitens des Bf nichts entgegnet.

Im Ergebnis sind daher dem Bf die im Vorlagebericht vom Finanzamt beantragten (gegenüber den bekämpften Bescheiden erhöhten) Einkünfte zuzurechnen:

Bf	2005	2006	2007
Einnahmen	297.700,0 00	370.000,00	95.500,00
-Rückzahlung	-17.013,75	-20.940,00	-5.671,25
BA-Pauschale 12%	-33.682,55	-41.887,20	-10.779,45
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	247.003,70	307.172,80	79.049,30

Auf die angeschlossenen Berechnungsblätter wird verwiesen.

Unzulässigkeit der Revision:

Auf Grund der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist keine für die Lösung des gegenständlichen Falles relevante Rechtsfrage ungeklärt.

Zustellung

Gemäß § 8 Abs. 1 Zustellgesetz hat eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen. Wird diese Mitteilung unterlassen, so ist nach Abs. 2 dieser Bestimmung, soweit die Verfahrensvorschriften nichts anderes vorsehen, die Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen, falls eine Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann.

Der Bf hat es entgegen der Anordnung des § 8 Abs. 1 Zustellgesetz verabsäumt, die Änderung seiner bisherigen Abgabestelle mitzuteilen. Eine aufrechte Abgabenstelle konnte nach obigen Ausführungen trotz Abfrage im Zentralen Melderegister und Anfrage bei der bisherigen steuerlichen Vertretung des Bf nicht festgestellt werden.

Die Zustellung an den Bf, der sich überdies im Ausland aufhalten dürfte, ist deshalb gemäß § 8 Abs. 2 Zustellgesetz durch Hinterlegung beim erkennenden Gericht ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 25. Juni 2015