



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., vertreten durch Interrevision WP und Stb GmbH, 1060 Wien, Gumpendorferstraße 65, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1999 entschieden:

- 1) Soweit sich die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1998 richtet, wird sie als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

- 2) Der Einkommensteuerbescheid 1999 wird abgeändert.

Von der Festsetzung der Einkommensteuer für 1999 wird gemäß § 206 lit. b BAO zur Gänze Abstand genommen.

### **Entscheidungsgründe**

Beim Berufungswerber fand eine die Streitjahre umfassende Prüfung von Aufzeichnungen statt. Dem darüber ausgefertigten Bericht ist auszugsweise Folgendes zu entnehmen:

„Tz: 11: Sachverhaltsdarstellung

Der Abgabepflichtige, Hr. N N. war in der Zeit vom 1.1.1994 - 30.9.1996 als Prokurist der Fa. X. GesmbH tätig und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Ab Jänner 1997 war der Abgabepflichtige auf Grund eines Werkvertrages für das Rechnungswesen und die Unternehmensberatung der Fa. Y. & Co zuständig. Das Honorar wurde im Jahre 1998 im nachhinein

von der inzwischen neu gegründeten Firma Z. GmbH (im folgenden kurz Z.) verrechnet, deren Geschäftsführung Hr. N. ab dem 24.2.1998 inne hatte.

In den Jahren 1994 bis 1996 hat sich der Abgabepflichtige in der Eigenschaft als Prokurist der Fa. X. Ges mbH durch fingierte Zollbescheide und deren Zahlung durch manipulierte Erlagscheine auf das PSK-Konto ... ltd. auf A. B. (dessen Mutter) bereichert. Von dort sind die Gelder auf diverse dem Ehepaar N. zugängliche Konten geflossen. Im Zeitraum Jänner 1997 bis Oktober 1999 hat sich der Abgabepflichtige mit der gleichen Vorgangsweise bei der Fa. Y. & Co bereichert. Laut Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Nr. 12b ... vom 24.4.2001 ist Hr. N. N wegen dieser Betrugshandlungen rechtskräftig verurteilt worden. Sein deliktisches Verhalten ist in diesem Urteil ausführlich dargestellt.

#### Tz. 12: Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

##### a) X. GmbH

Die in Tz. 11 beschriebenen und von Gericht bestätigten Betrugshandlungen der Jahre 1994 bis 1996 hat der Abgabepflichtige im Zuge seiner nichtselbstständigen Tätigkeit als Prokurist der Fa. X. GesmbH begangen. Lt. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.2.1997 Zl. 95/14/0112 stellen Zuflüsse und geldwerte Vorteile, die sich jemand ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet, Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG dar. Somit werden die unten angeführten Zahlungen von der Betriebsprüfung als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit qualifiziert. Wie sich die berücksichtigten Zahlungseingänge zusammensetzen, wurde dem steuerlichen Vertreter zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht.

##### b) Fa. Z. Managementberatung GmbH

Laut Firmenbuch war Hr. N N. ab dem 24. Feb. 1998 als Geschäftsführer der Firma Z. tätig, deren Gesellschaftsanteile ab Firmengründung zur Gänze von Hrn. Dr. C. D. gehalten wurden. Im Zuge des Prüfungsverfahrens sind von dritter Seite zwei Treuhandverträge vorgelegt worden. Im Treuhandvertrag vom 23. Feb. 1998 wird vereinbart, dass Hr. Dr. C. D. treuhändig 90 % der Anteile für den Treugeber Hrn. N. N hält. Mit Vertrag vom 23. Juli 1998 erklärte Herr Dr. D. wiederum, dass er nur 25 % der Gesellschaftsanteile an der Z. treuhändig für Herrn N N. hält. Mit Brief vom 2. Nov. 1999 hat Hr. Dr. D. sein Treuhandverhältnis wiederum bezüglich 100 % der Gesellschaftsanteil mit sofortiger Wirkung gekündigt. Diese Übernahme wurde vom Handelsgericht Wien im Firmenbuch am 26.2.2000 eingetragen, Aufgrund der widersprüchlichen Vertragsverhältnisse wird von der BP gemäß § 21 BAO in Verbindung mit § 22 BAO festgestellt, dass Hr. N N. im gesamten Prüfungszeitraum der alleinige Inhaber der Gesellschaftsanteile gewesen ist. Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 stellen Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von Kapitalgesellschaften an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit dar. Aus diesem Grund werden die bisher als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1998 erklärten Geschäftsführerbezüge von der Z. auf die Einkunftsart Einkünfte aus selbstständiger Arbeit umgegliedert.

...

#### Tz. 13: Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit

Ab dem Jahre 1997 hat der Abgabepflichtige, zunächst auf Grund eines Werkvertrages, danach im Namen der Fa. Z. die Leitung des Rechnungswesens und die Unternehmensberatung übernommen. Für diese Tätigkeit hat der Abgabepflichtige bereits monatlich Zahlungen im Jahre 1997 erhalten, die Rechnungen bzw. Honorarnoten dafür wurden jedoch laut Betriebsprüfung bei der Fa. Z. erst im Jahre 1998 (nach Firmengründung und Eintragung im Firmenbuch) von dieser ausgefertigt. Auch dies spricht dafür, dass Hr. N. N vor und seit Firmengründung der Z. schalten und walten konnte, wie es einem alleinigen Eigentümer der Gesellschaftsanteile zukommt. Auf Grund der oben und in Tz. 12 angeführten Feststellungen werden die Geschäftsführerbezüge der Jahre 1998/1999 als Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit qualifiziert.

Die in Tz. 11 beschriebenen und vom Gericht bestätigten Betrugshandlungen der Jahre 1997 bis 1999 hat der Abgabepflichtige im Zuge seiner lt. Tz 12 b festgestellten selbstständigen Tätigkeit als Ge-

schäftsführer der Fa. Z. begangen. Wie sich die berücksichtigten Zahlungseingänge zusammensetzen, wurde dem steuerlichen Vertreter in Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht.

So wie die unmittelbar von der Z. stammenden Geschäftsführerbezüge sind auch die aufgrund des Betrugdeliktes gegenüber der Fa. Y. & Co erzielten Einkünfte zu versteuern. Dass diese Einnahmen aufgrund eines Verhaltens des Steuerpflichtigen erzielt wurden, das gegen strafrechtliche Vorschriften verstößt, steht der Erhebung von Abgaben nicht entgegen (§ 23 Abs. 2 BAD). Die erzielten Einkünfte sind zu versteuern, da ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb (Gesellschafter/Geschäftsführer der Z.) vorliegt und dieser für das Vorliegen von Betriebseinnahmen genügt (s. Doralt, EStG, Rz. 221 zu § 4 und die dort angeführte Rechtsprechung). Aus obigen Gründen sind die entsprechenden Beträge von der BP als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit anzusetzen.“

Die gegen die aufgrund dieser Prüfungsfeststellungen erlassenen Bescheide gerichtete Berufung lautet wie folgt:

„Innerhalb offener Frist bringe ich das Rechtsmittel der Berufung ein gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1999 ausgestellt am 18.11.2003, eingelangt am 24.11.2003.

Die oben angeführten Bescheide werden betreffend der Höhe der festgesetzten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit angefochten.

#### Antrag

Ich beantrage die bekämpften Bescheide unter Berücksichtigung der geleisteten Schadenswiedergutmachung von S 3,660.437,--, den in staatlicher Verwahrung befindlichen (geschätzten) sechs Millionen Schilling an Schmuck und anderen Wertsachen, sowie des Wertes, der durch die aus der Verwertung diverser Liegenschaften möglichen weiteren Schadenswiedergutmachung erneut zu erlassen.

#### Begründung

Die im Bescheid 1999 genannte Einkunfts Höhe von S 20,135.950,-- enthält einen Betrag von S 19,542.355,-- „Einkünfte Y“ laut BP-Bericht. Die Ermittlung dieses Einkommens endet jedoch mit einer Zahlung vom 5.10.1999 in an S 410.751,--. Die von mir geleistete Schadenswiedergutmachung vom 13.10.1999 in Höhe von S 3,660.437,-- (Beleg liegt bei), welche über die Kanzlei Dr. D. s treuhändig abgewickelt wurde und weiterer S 330.000,-- aus dem PKW-Verkauf, fand keine einkunfts mindernde Berücksichtigung.

Des Weiteren befinden sich Schmuck und andere Wertgegenstände im Wert von etwa sechs Millionen Schilling aus meinem Besitz in gerichtlicher Verwahrung, sodaß ein Zugriff meinerseits bisher nicht möglich war. Die Werte waren zur sofortigen Schadenswiedergutmachung bestimmt, Da ich an der Durchführung der Wiedergutmachung behördlicherseits gehindert bin und somit über diese Einkünfte nicht verfügen konnte und kann stelle ich den Antrag die festgestellten Einkünfte um diesen Betrag von rund sechs Millionen Schilling zu reduzieren.

Erwähnen möchte ich weiters, daß mehrere Liegenschaften, deren Erwerb im Zusammenhang mit den festgestellten Einkünften steht, derzeit ebenso meiner Verfügung entzogen sind. Ich werde jedoch alles daran setzen, insoweit es zur Schadenswiedergutmachung nötig ist, die Verfügungsgewalt darüber wieder zu erlangen und soweit irgend möglich den entstandenen Schaden wiedergutmachen.“

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung wird ausgeführt, bei der Überweisung iHv ATS 3,660.437,-- sei weder Empfänger noch Zahlungsgrund ersichtlich, weshalb die Überweisung nicht zugeordnet werden könne. Der Betrag von ATS 330.000 sei dagegen als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Die Stellungnahme wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht; er äußerte sich dazu wie folgt:

„Wie ich dem ersten Absatz des Schreibens Amtsdirektor F. entnehme argumentiert er unrichtigerweise, dass im Zuge des Verfahrens und bei der Schlussbesprechung keine Betriebsausgaben

bzw. Werbungskosten beantragt wurden. Weiters wäre es ihm nicht möglich gewesen den Betrag von S 3,660.437,-- als Wiedergutmachungsbetrag zu identifizieren.

Dazu möchte ich anmerken, dass die Betriebsprüfung auf Grundlage der durch die Wirtschaftspolizei erhobenen Daten und Geldflüsse, welche Teil von Gerichtsurteilen waren agiert hat. Es ist daher davon auszugehen, dass sämtliche Gerichtsurteile der Betriebsprüfung zugänglich waren und auch eingesehen wurden. Im Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien, Aktenzahl ... vom 21.1.2000 ist folgender Satz auf Seite 6 vorletzter Absatz zu finden: „Inzwischen hat der Angeklagte folgenden Schaden gutgemacht: S 3,618.000,-- in Bargeld und S 330.000,-- aus dem Verkauf eines von dem abgezweigten Geld gekauften Audi 8. Der restliche Schaden beträgt S 41,814.939,60 + Zinsen.“

Es kann daher nicht Aufgabe des Rechtsunterworfenen sein, die Organe der Betriebsprüfung auf Umstände aufmerksam zu machen, die in Unterlagen, welche eine der Grundlagen des Verfahrens waren, zweifelsfrei gerichtlich festgestellt wurden. Dennoch hat mein Vertreter im Verfahren darauf aufmerksam gemacht.

Des Weiteren lege ich in Kopie die Überweisung meines Rechtsanwaltes ... über den Betrag von S 3,618.030,40 an die Y & Co vor. Dieser Beleg muss sich in der Belegsammlung zur Buchhaltung des Unternehmens befunden haben. Die eindeutige Widmung „teilweise Schadensgutmachung“ lässt auch eine eindeutige Zuordnung des Betrages zum gewünschten Zweck zu. Ich ersuche daher im Sinne der Berufung um Berücksichtigung als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten.

Was den Wert der mir derzeit entzogenen Gegenstände betrifft kann auch ich nur mit Schätzungen zum jeweiligen Zeitpunkt der Verwertung dienen. Auf Grund der Gerichtsurteile steht jedoch bereits jetzt fest, dass der Erlös aus der Verwertung zur Schadenswiedergutmachung verwendet werden muss. Aus heutiger Sicht werden daher jedenfalls „nachträgliche Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“ zu berücksichtigen sein. Möglicherweise könnte der Wert dieser Gegenstände bereits jetzt mit einem durch entsprechende Gutachten festgestellten Wert als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten Berücksichtigung finden. Ich ersuche daher im Sinne der Berufung darüber zu entscheiden.“

Aus dem in der Gegenäußerung zitierten Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 21.1.2000 ist u.a. Folgendes zu entnehmen:

„Im Oktober 1999 flogen die Malversationen des Angeklagten durch eine Anfrage der Bank, der eine Überweisung auf ein Konto "B." verdächtig vorkam, auf. Inzwischen hat der Angeklagte folgenden Schaden gutgemacht; S 3,618.000,-- in Bargeld und S 330.000,-- aus dem Verkauf eines von dem abgezweigten Geld gekauften Audi 8. Der restliche Schaden beträgt S 41,814.939,60 plus Zinsen.“

Der Bw. wurde aufgrund des von Gericht festgestellten Sachverhalts zu einer mehrjährigen Freiheitsstrafe verurteilt. Weiters wurde er nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe von ATS 22 Mill. verurteilt. Der Rückstand am Abgabenkonto wurde vom Finanzamt zwischenzeitig wegen Uneinbringlichkeit zum überwiegenden Teil gem. § 235 BAO gelöscht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Sachverhaltsmäßig ist unbestritten, dass der Bw. die oben geschilderten Malversationen tatsächlich begangen hat und hiefür strafgerichtlich verurteilt worden ist. An die gerichtlichen Feststellungen ist die Abgabenbehörde gemäß § 116 Abs. 2 BAO gebunden.

In der Berufung wird weiters nicht bestritten, dass dem Bw. die in den angefochtenen Bescheiden ausgewiesenen Beträge tatsächlich zugeflossen sind. Die Berufung macht ausschließlich nachträgliche Betriebsausgaben aus dem Titel der Schadensgutmachung geltend.

---

Da aber die Malversationen des Bw. laut den gerichtlichen Feststellungen erst im Oktober 1999 aufgeflogen sind, können (teilweise) Schadensgutmachungen erst nach diesem Termin erfolgt sein. Daraus ergibt sich aber, dass eine Geltendmachung derartiger Betriebsausgaben in den Veranlagungsjahren 1994 bis 1998 noch nicht erfolgen kann, weshalb die Einkommensteuerbescheide dieser Jahre rechtsrichtig ergangen sind. Die Berufung war daher – so weit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1998 richtet – abzuweisen.

Anders verhält es sich im Veranlagungsjahr 1999. Als erwiesen kann angenommen werden, dass (teilweise) Schadensgutmachungen in diesem Jahr bereits erfolgt sind. Auch die vom Bw. angeführte Höhe von insgesamt ATS 3,948.000 erscheint aufgrund der gerichtlichen Feststellungen und der vorgelegten Unterlagen glaubwürdig.

Ob darüber hinausgehende Zahlungen im Jahr 1999 geleistet wurden, ist nicht sehr wahrscheinlich; hingewiesen wird darauf, dass es nicht möglich ist, erst in Zukunft erfolgende Schadensgutmachungen auf das Jahr 1999 rückzubeziehen. Dies kann aber aus folgendem Grund auf sich beruhen:

Die Abgabenbehörde kann gemäß § 206 lit. b BAO idF des AbgÄG 2003, BGBI I 2003/124 von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird.

Der Umstand, dass der Rückstand des Bw. am Abgabenkonto vom Finanzamt zwischenzeitig wegen Uneinbringlichkeit zum überwiegenden Teil gem. § 235 BAO gelöscht wurde, und er überdies weder über ein ausreichendes Einkommen noch entsprechende Vermögenswerte verfügt, weist dies darauf hin, dass eine Einbringung der Einkommensteuer für 1999 nach menschlichen Ermessen nicht zu erwarten ist. Damit sind die Voraussetzungen des § 206 lit. b BAO erfüllt.

Die Maßnahmen nach § 206 BAO liegen im Ermessen der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Abgabenbehörde erster bzw. zweiter Instanz (vgl. hiezu Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 206 Tz.1).

Nach § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Angesichts der fehlenden Einbringungsmöglichkeiten war

---

es dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der Verwaltungsführung entsprechend geboten, mit der Abstandnahme von der Festsetzung vorzugehen, da der damit in Zusammenhang stehende Verwaltungsaufwand nicht mehr verhältnismäßig ist. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steht dem nicht entgegen. Durch die Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung wird der gesetzliche Abgabenanspruch als solches nicht "vernichtet", sondern es wird lediglich - wegen Uneinbringlichkeit - auf seine Durchsetzung gegenüber dem Bw. verzichtet (vgl. UFS 2.4.2008, RV/0568-G/06; UFS 17.12.2008, RV/0816-L/03).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. September 2009