

weitere GZ. RV/6300019/2014

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, den Richter Dr. Michael Schrattenecker und die fachkundigen Laienrichter Mag. Bernadette Reichl und Mag. Gottfried Warter in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, ehem. Betreiber eines Handels mit gebrauchter Computerhardware und neuwertigen Großbild-Fernsehern, zwischenzeitig Hausmann, nunmehrige Tätigkeit unbekannt, vormals wohnhaft in XXX, Peru, österreichische Zustelladresse YYY, nunmehr wohnhaft ZZZ, ehemals vertreten durch Mag.S, Wirtschaftstreuhänder, xxxxxx, als gemäß § 77 Abs. 3 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) bestellter Verfahrenshelfer, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG über die Beschwerden des Amtsbeauftragten vom 10. September 2014 und des Beschuldigten vom 6. Oktober 2014 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 11. Juli 2014 , StrNr. 091/2007/00294-001, Amtsbeauftragter Hofrat Dr. Josef Inwinkl, in der nichtöffentlichen Sitzung am 8. Juni 2017 (in Fortsetzung einer mündlichen Verhandlung vom 31. Jänner 2017 und nach Verzicht der Parteien auf Fortsetzung derselben) im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Spruchsenates in ihrem Ausspruch über Strafe und Kosten dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

Die aufgrund des Schulterspruches über A gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG auszusprechende **Geldstrafe** wird mit

€ 2.000,00

(in Worten: Euro zweitausend)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit zu verhängende **Ersatzfreiheitsstrafe** wird mit

zwei Wochen

bemessen.

Zusätzlich werden A pauschale Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 200,00 und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges auferlegt, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festzusetzen wären.

III. Im Übrigen wird die Beschwerde des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

A. Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 11. Juli 2014, StrNr. 091/2007/00294-001 (diesbezüglicher Finanzstrafakt, Band II, Bl. 451 ff), ist A schuldig gesprochen worden, er habe [im Februar 2007] im Amtsbereich des genannten Finanzamtes als Abgabepflichtiger vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für das Veranlagungsjahr 2005 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 12.425,30 zu bewirken versucht, indem er eine unrichtige Einkommensteuererklärung eingereicht habe, [in welcher der Gewinn aus seinen Handelsgeschäften über die Internetplattform "eBay" von ihm zu niedrig angegeben war, damit die bescheidmäßigt festzusetzende Abgabe in möglichst geringer Höhe vorgeschrieben werde,] und hiendurch eine versuchte Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 iVm § 13 FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 5.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat verhängt worden sind; zusätzlich wurde dem Beschuldigten der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 500,00 auferlegt.

Hinsichtlich eines weiteren Vorwurfs, nämlich einer versuchten Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 28.051,14 gemäß §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG betreffend das Veranlagungsjahr 2006, wurde hingegen das zu StrNr. 091/2007/00294-001 anhängige Finanzstrafverfahren "gemäß § 136 Abs. 1 erster Satz FinStrG" [erkennbar aus der Begründung: gemäß § 82 Abs. 3 lit. c iVm § 136 Abs. 1 FinStrG wegen eingetreterner Verjährung der Verfehlung] eingestellt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Der österreichische Staatsangehörige A wurde am xxxx in Salzburg geboren. Er ist verheiratet und mit einer Sorgepflicht belastet [siehe nunmehr Pkt. 7 unten]. Derzeit [zum Zeitpunkt der Entscheidung des Spruchsenates] kümmert er sich um die Erziehung seines Kindes, wofür er kein Einkommen erhält. Er hat kein Vermögen und Schulden von € 3.000,00. A ist gerichtlich und finanzstrafbehördlich unbescholt (S. 2 der Niederschrift vom 11.7.2014 [Finanzstrafakt StrNr. 091/2007/00294-001, Bl. 429]).

A meldete am 7. Juli 2000 das Gewerbe „Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und der Informationstechnik“ an. Er spezialisierte sich zunächst darauf, Gastgewerbebetriebe mit mp3-Musikanlagen auszustatten (AS 43 [Anmerkung: die AS (Aktenseite)-Zitate beziehen sich auf den Finanzstrafakt, StrNr. 091/2007/00294-001]). Ende 2002 bzw. Anfang 2003 begann er damit, gebrauchte (Leasing-) Computerhardware und neuwertige TV-Geräte zu kaufen und über die Internet-Auktionsplattform eBay zum Verkauf anzubieten (AS 102).

Im Laufe des Jahres 2003 knüpfte er über seinen Schwager B Kontakt zu C und D (Vernehmung des Beschuldigten, S. 3 der Niederschrift vom 11.7.2014; AS 103). C und andere gründeten im Jahr 2003 die E-Ltd, D sollte zu deren Geschäftsführer bestellt werden. Bei der E-Ltd handelte es sich um eine im englischen Handelsregister eingetragene Gesellschaft mit Sitz in QQQLondon. Diese Anschrift wäre eine bloße Zustelladresse gewesen; die Gesellschaft verfügte weder über angestelltes Personal, noch über Geschäftsräumlichkeiten. Sie hatte folglich auch keine Miete zu entrichten (Jahresabschluss 2005 der E-Ltd, vgl. AS 77 f). Offizieller Geschäftsgegenstand der E-Ltd wäre der Handel mit Computerhardware gewesen. Gesellschafter der E-Ltd sei die an der gleichen Anschrift situierte F-Ltd gewesen; Director und Secretary die G-Ltd und die H-Ltd, beide mit Sitz ebendort (AS 77).

A verabredete mit den Machthabern der E-Ltd, dass er diese zu Verrechnungszwecken im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit heranziehen darf. Er legte auf seinen eigenen Namen ein eBay-Konto an und mietete für die E-Ltd in der DX ein Warenlager. Außerdem eröffnete er bei der I-Bank, München, das Konto mit der Nummer 11111, BLZ11, lautend auf die E-Ltd. Auf diesem Konto war er alleine zeichnungsberechtigt (Aussage des Zeugen J, S. 3 der Niederschrift vom 28.2.2014 [genannter Finanzstrafakt Bl. 372]).

Bis November 2005 wohnte A in der XA1, danach - bis September 2008 – in der XA2 (AS 4). Dort lebte auch sein Kind (Aussage J, Seite 3 der Niederschrift vom 28.2.2014 [Finanzstrafakt Bl. 372]).

A kaufte die Waren vorwiegend von aus Deutschland stammenden Verkäufern. Diese hätten die Waren per Spedition an das Lager der Spedition K in Dkkk geliefert. Von dort habe er deren Transport in das Warenlager nach DX veranlasst (AS 98 f).

A verwendete für den Geschäftsbetrieb ein Programm der L-GmbH. Dieses Programm erlaubt die Erfassung von Waren einschließlich einer Produktbeschreibung. Über eine Schnittstelle („API“) kann es auf die eBay-Server zugreifen und die Waren dort als Auktionen platzieren. Nach Abschluss einer Auktion erstellt es automatisch eine Bestätigungs-E-Mail an den Höchstbieter. Das Programm verfügt außerdem über eine Schnittstelle zu den E-Banking-Systemen verschiedener Banken, womit der Eingang von Zahlungen überprüft und einer Transaktion zugeordnet werden kann. Darüber hinaus bietet das Programm eine Schnittstelle zum Versanddienstleister UPS, mit der automatisch Versandaufträge generiert werden können (AS 78).

Die weitgehende Automatisierung der Geschäftsprozesse durch die Software ermöglichte es A, die gesamte Geschäftstätigkeit alleine auszuüben. Nach Einlangen der Ware überprüfte er diese stichprobenmäßig (Vernehmung A, Seite 2 der Niederschrift vom 11.7.2014 [Finanzstrafakt Bl. 429]) und gab sie in das Programm ein. Nach dem Abschluss einer Auktion bekamen die Höchstbieter eine E-Mail, in der die E-Ltd als Verkäuferin und Zahlungsempfängerin aufschien. Die Höchstbieter sollten den Kaufpreis im Voraus auf das Konto bei der I-Bank überweisen oder per Nachnahme begleichen. Daraufhin wurde A über die Software vom Zahlungseingang informiert. Während das Programm nach Freigabe durch A automatisch bei UPS den Versand beauftragte, bereitete dieser die Ware im Lager in DX für den Versand vor (Überprüfung und Verpackung). Schließlich holten Bedienstete der UPS die Ware dort ab. Wenn es Reklamationen von Erwerbern gab, kümmerte sich A um die Abwicklung des Retourgeschäftes (AS 78).

Es war A alleine, der die wesentlichen Schritte des Vertriebsprozesses (Kauf der Ware, Eingabe im System, Publikation der Waren auf eBay, Kontrolle des Zahlungseingangs, Freigabe zum Versand, Verpackung) in Gang setzte und überwachte. Es erfolgten keinerlei Tätigkeiten von etwaigen Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern der E-Ltd.

A führte Buch [Aufzeichnungen] in Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG [(Einkommensteuergesetz) 1988]. In seiner Einkommenssteuererklärung vom 7. Februar 2007 für das Veranlagungsjahr 2005 deklarierte er nach dem Umsatzsteuer-Nettosystem Betriebseinnahmen von € 1.602.334,04 und Betriebsaufwendungen von € 1.545.959,85. Daraus ergaben sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 56.374,19. Unter Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben von € 87,96 und der Verluste aus 2004 von € 120.935,01 fiel daher keine Einkommenssteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 an (AS 9-10). [Anmerkung: Tatsächlich hätte eine antragsgemäßige Veranlagung € 19.728,12 an Einkommensteuer ergeben, siehe unten].

In etwa die Hälfte seiner eBay-Verkäufe verrechnete A über die E-Ltd (AS 14-28). Diese Umsätze der E-Ltd rechnete er sich im Jahr 2005 nicht zu und erfasste sie nicht in der Einkommensteuererklärung seines Einzelunternehmens. Er gab unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine unrichtige Steuererklärung für das Jahr 2005 ab, womit er eine Abgabe, die bescheidmäßig festzusetzen ist, nämlich Einkommenssteuer für das Jahr 2005, um € 12.425,30 zu verkürzen versuchte.

Am 23. Februar 2007 kontaktierte ein Betriebsprüfer des Finanzamtes Salzburg-Stadt, der Zeuge J, den Vertreter des Beschuldigten in Steuerangelegenheiten und kündigte ihm eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO [Bundesabgabenordnung] an.

Die Prüfung begann am 28. Februar 2007 und endete am 28. September 2007. Die Schlussbesprechung mit dem Beschuldigten fand am 24. August 2007 statt (ZV J, Seite 4 Niederschrift vom 28.2.2014 [Finanzstrafakt Bl. 373]).

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2007 hielt das Finanzamt Salzburg-Stadt A vor, dass die im Prüfungsbericht zu den Tz. 1 - 5 enthaltenen Sachverhalte einer finanzstrafrechtlichen Würdigung zu unterziehen seien, da der Verdacht bestehe, dass

(u.a.) die Einkommenssteuer für die Jahre 2003 bis 2006 verkürzt worden sei (AS 116 f). Dieses Schreiben wurde A am 19. Dezember 2007 zugestellt (AS 118).

Erst einige Zeit nach dem Erhalt dieses Schreibens (am 31. März 2008) erstattete A die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006. Danach erwirtschaftete er in diesem Jahr einen Verlust von -€ 75.402,19 (inklusive des verbleibenden Verlustvortrags aus 2004), weshalb ebenso keine Einkommenssteuer zu zahlen war [wohl gemeint: zu zahlen gewesen wäre] (AS 12, 124) [Anmerkung: Der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb hat € 33.460,00 betragen, siehe unten].

Mit Bescheid vom 27. April 2013 (AS 122 f) leitete das Finanzamt Salzburg-Stadt ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der versuchten Abgabenhinterziehung nach den §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG [betreffend die Veranlagungsjahre 2005 und 2006] ein.

Dem Beschuldigten wäre im Zeitpunkt der Abgabe der unrichtigen Erklärung [für 2005] klar und bewusst gewesen, dass er seine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzte und eine Verkürzung einer Abgabe – nämlich der Einkommenssteuer – (zumindest) in der genannten Höhe bewirkte. Er habe die Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und die Verkürzung der Abgabe in der genannten Höhe billigend in Kauf genommen.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) änderte [im korrespondierenden Abgabenverfahren] mit der Berufungsentscheidung vom 24. Oktober 2012 die Einkommensteuerbescheide und setzte die Einkommensteuer für 2005 - ausgehend von Einkünften von € 161.246,68 und Sonderausgaben von € 120.935,01 (Verlustvortrag) - mit € 12.425,30 fest (AS 95).

A habe die Steuernachforderung für 2005 zu 80% beglichen und damit den Schaden in diesem Ausmaß gutgemacht (S. 8 der Niederschrift vom 11.7.2014 [Finanzstrafakt Bl. 435]).

Beweiswürdigend führte der Spruchsenat im Wesentlichen aus:

Die Feststellungen hätten sich jeweils aus den im Einzelnen (in Klammern) bezeichneten Beweismitteln ergeben. Der Beschuldigte habe im Verfahren - wie auch schon im Berufungsverfahren gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt und in der Bescheidbeschwerde gegen die Berufungsentscheidung des UFS - zusammengefasst die Auffassung vertreten, es handle sich bei den vom Finanzamt angenommenen Umsatzerlösen großteils um Erlöse der E-Ltd, die ihm nicht zuzurechnen wären. Nicht er habe die Waren an die Erwerber veräußert, sondern die E-Ltd. Er habe sie bloß aus organisatorischen Gründen für die E-Ltd eingekauft und an diese - zum Einstandspreis - weiter fakturiert. Daneben sei er bloß unterstützend für die E-Ltd tätig geworden (Logistikaufgaben, wie Verpackung und Weiterversand der Ware). Da es sich nicht um höchstpersönliche Tätigkeiten handle, sei eine Zurechnung im Sinne des § 23 BAO nicht möglich (AS 125-128). Dass die Verkäufe über sein eBay-Konto erfolgt seien, ändere daran nichts: Er habe der E-Ltd sein Konto nur deshalb zur Verfügung gestellt, weil zum damaligen Zeitpunkt nur Privatpersonen Waren über eBay verkaufen durften (AS 45 f).

Diese Verantwortung habe aber nicht zu überzeugen vermocht. Vor allem fehlte es an einem wirtschaftlichen Hintergrund für die vom Beschuldigten dargelegte Unternehmenskonstruktion und die Aufteilung der Aufgabenbereiche. Schließlich habe er selbst ausgeführt, dass der Warenkauf durch ihn erfolgte, er die Ware übernahm und kontrollierte, sie in einem von ihm persönlich gemieteten Lager aufbewahrte und zum Versand vorbereitete (vgl. die Angaben des Beschuldigten im Steuerverfahren, AS 45 f). Nach der glaubhaften Aussage des Zeugen J (S. 3 der Niederschrift vom 28.2.2014 [Finanzstrafakt Bl.]) zahlten die Erwerber auf ein Bankkonto, das zwar auf die E-Ltd lautete, aber vom Beschuldigten eröffnet wurde und für das er allein zeichnungsberechtigt war.

Schlussendlich kümmerte sich der Beschuldigte nach seinen eigenen Angaben im Steuerverfahren auch um die Abwicklung von Beschwerden und Gewährleistungs- bzw. Garantiefälle. Damit hat er aber die gesamten betrieblichen Prozesse, die in einem Handelsunternehmen vorkommen, allein bewältigt. Die Version, die E-Ltd habe die Software und das "Customer Service Management" (AS 104) zur Verfügung gestellt, während der Beschuldigte in Form von Verkaufsprovisionen entlohnt werden sollte, überzeugt nicht: In diesem Fall gäbe es entsprechende Verträge und Abrechnungen über die Verkäufe und die darauf entfallenden Provisionen, deren Vorlage unterblieb. Ein Weiterverkauf an die E-Ltd zum Einstandspreis entspricht auch nicht den Erfahrungen im Wirtschaftsleben und widerspricht dem ökonomischen Prinzip. Es existieren keine schriftlichen Belege einer Geschäftsverbindung zwischen A und der E-Ltd, die Gegenteiliges nahe legten, insbesondere nicht zu einem Weiterverkauf zum Einstandspreis.

Zu beachten sei ferner, dass der Beschuldigte erwähnte, (nur) die E-Ltd hätte in Wahrheit über das für die Verkaufstätigkeit über eBay erforderliche Knowhow verfügt und eine dafür notwendige spezielle Software entwickelt, die eine gewinnbringende Verkaufstätigkeit erst ermöglichte. Die Erhebungen des Finanzamtes Salzburg-Stadt und des UFS forderten jedoch zu Tage, dass der Beschuldigte einen Wartungsvertrag mit der L-GmbH hatte, einer Anbieterin von Standardsoftware (u.a.) für eBay-Verkäufer mit hohem Transaktionsvolumen (sog. "Power Seller"; vgl. die nicht zu beanstandenden Folgerungen des UFS, AS 79 f). Die Software der L-GmbH biete genau den vom Beschuldigten geschilderten Funktionsumfang, wie eine weitgehend automatisierte Erstellung von Angeboten und Generierung von Versandaufträgen bei UPS, etc. (Angaben des Beschuldigten im Steuerverfahren, AS 43-46; Feststellungen des UFS, AS 79 f). Es könne daher davon ausgegangen werden, dass der Beschuldigte diese Software verwendete, wofür auch die Tatsache spreche, dass die E-Ltd über kein Personal verfügte, also - entgegen der Darstellung des Beschuldigten (u.a. AS 104) - gar nicht in der Lage gewesen wäre, ein eigenes Programm zu entwickeln (Jahresabschluss 2005 der E-Ltd, vgl. AS 77 f). Da der Beschuldigte die gesamte Geschäftstätigkeit mit Unterstützung durch die Software alleine abwickeln konnte, habe es keinen wirtschaftlich vernünftigen Grund für eine Einschaltung der E-Ltd gegeben.

Die Feststellung der Höhe der deklarierten Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2005 gründe auf der vom Beschuldigten eingereichten Steuererklärung.

Die Höhe der tatsächlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die damit zu entrichtende Einkommenssteuer im Jahr 2005 beruhe auf den im Berufungsbescheid des UFS enthaltenen unbedenklichen und nachvollziehbaren Berechnungen.

Der UFS sei vom Vorliegen der Voraussetzung einer Schätzung der Einkommenssteuer nach § 184 BAO ausgegangen, weil die Aufzeichnungen des Beschuldigten über seine Geschäftstätigkeit wegen der Verrechnung der Umsätze über die E-Ltd unvollständig gewesen wären und weil der Beschuldigte es trotz Überschreitens der Umsatzschwellen nach den §§ 124, 125 BAO im Jahr 2006 unterlassen habe, Bücher nach dem System der doppelten Buchführung zu führen und Jahresabschlüsse zu erstellen (AS 81 bis 85). Als Grundlage seiner Schätzung zog der UFS die Eingänge am Konto der E-Ltd bei der I-Bank „als zuverlässigste Unterlage zur Ermittlung der Einkünfte“ heran (AS 85). Gegen die Richtigkeit dieser Kalkulation hege der Spruchsenat keine Bedenken, weil sämtliche Zahlungen auf diesem Konto eingegangen sind und auch Rückzahlungen aufgrund der Reklamationen darüber abgewickelt wurden (AS 86). Darum bildeten die anhand der Kontobewegungen objektivierten Umsätze in Anbetracht der sonstigen vorhandenen Beweismittel die von der Abgabenordnung geforderte bestmögliche Näherung an die wahre Besteuerungsgrundlage.

Gleiches gelte für die vom UFS festgestellten abzugsfähigen Betriebsausgaben: Hierbei sei weitgehend den Angaben des Beschuldigten gefolgt worden (AS 87-90). Ein weiterer Betrag von € 12.477,91 sei zutreffend nicht berücksichtigt worden, weil sich die Angaben des Beschuldigten dazu widersprächen und er dessen Herkunft nicht belegen hätte können (AS 88-89).

Die subjektive Tatseite werde durch die Begehungsweise der Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 (und auch 2006) indiziert. Es könne ihm als Einzelunternehmer nicht verborgen geblieben sein, dass er durch die Zwischenschaltung einer in Wahrheit wirtschaftlich untätigen englischen Domizilgesellschaft seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht ordnungsgemäß nachgekommen sei. Gerade durch diese Vorgehensweise sei seine Rechtfertigung, er sei in wirtschaftlichen und buchhalterischen Angelegenheiten unbedarft gewesen (AS 128), nicht überzeugend. Ausgehend von seinem Geschäftsmodell, gebrauchte (Leasing-) Computerhardware und Flachbildfernseher über eBay weiter zu verkaufen, habe bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise - abgesehen von steuerlichen „Vorteilen“ durch die Verschleierung von Umsätzen - für die Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft schlicht keine Notwendigkeit [bestanden]. Ein typischer „Start-up“-Unternehmer würde bei lebensnaher Betrachtung nicht auf die Idee kommen, als Zwischenschritt die von ihm gekaufte Ware - zum Einstandspreis, d.h. ohne Gewinnmarge - an eine ausländische Gesellschaft zu veräußern, um anschließend bloß Provisionen einzunehmen.

Vielmehr spreche für die beabsichtigte Verschleierung von Umsätzen und Einkünften vor allem die Tatsache, dass der Beschuldigte seine Geschäftsbeziehung zur E-Ltd nicht schlüssig erklären konnte. Rechtfertigte er deren Einschaltung zunächst damit, dass diese damals als einzige über das erforderliche Knowhow und die Software für Massentransaktionen verfügte (AS 104; vgl. die dem entgegen stehenden Erhebungen des UFS, AS 79), war in seiner Vernehmung davon keine Rede mehr: Dort gab er an, nichts mehr über die Herkunft der von ihm verwendeten Software zu wissen. Er sagte weiters aus, er habe beabsichtigt, im Ausland eine Firma zu gründen; die E-Ltd habe er aber nicht gegründet. Er habe nur für diese gearbeitet; einen Dienstvertrag habe es jedoch nicht gegeben. Auf welcher rechtlichen Grundlage er für die E-Ltd gearbeitet habe, wisse er nicht (Seite 2 der Niederschrift vom 11.7.2014 [Finanzstrafakt Bl. 429]). Die Berufung auf die Geschäftsverbindung zur E-Ltd stelle eine Schutzbehauptung dar.

Es sei daher davon auszugehen gewesen, dass dem Beschuldigten die Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewusst war, er diese billigend in Kauf nahm und er sich mit der Verkürzung der Abgaben in der festgestellten Höhe billigend abfand.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd den Umstand eines bloßen Versuches, einen bisherigen ordentlichen Lebenswandel, eine lange Verfahrensdauer und eine teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend keinen Umstand.

Zur Verfahrenseinstellung führte der Spruchsenat zusammengefasst aus, dass hinsichtlich der Verkürzung an Einkommensteuer für 2006 bereits eine Verfolgungsverjährung nach § 31 Abs. 2 FinStrG eingetreten sei. Da A die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 erst nach dem Vorhalt vom 12. Dezember 2007 abgegeben habe, habe der Vorhalt die dem Beschuldigten diesbezüglich vorgeworfene Tat nicht konkretisieren können (da die Tat zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht begangen gewesen sei). Der Vorhalt wäre daher insoweit nicht als Verfolgungshandlung zu qualifizieren. Die erste Verfolgungshandlung in Bezug auf den Vorwurf einer Verkürzung der Einkommensteuer 2006 stelle somit die formelle Einleitung des Finanzstrafverfahrens durch den Bescheid vom 27. April 2013 dar. Zu diesem Zeitpunkt wäre aber die Tat (Einreichung der Einkommensteuererklärung 2006 am 31. März 2008) bereits länger als fünf Jahre beendet und die Verjährung daher eingetreten gewesen.

B. Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates haben innerhalb offener Frist sowohl der Amtsbeauftragte als auch der Beschuldigte Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben.

B.1. Die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 10. September 2014 richtet sich gegen die teilweise Verfahrenseinstellung und im Übrigen gegen die Höhe der Strafe. Begeht wurde, den Beschuldigten auch hinsichtlich des der Verfahrenseinstellung unterliegenden Fakts schuldig zu sprechen und ihn schuldangemessen zu bestrafen.

Die allgemeine Steuererklärungsfrist ende gemäß § 134 BAO Ende April des jeweils folgenden Kalenderjahres. Sie ende mit Juni des jeweils folgenden Kalenderjahres, wenn die Übermittlung der Steuererklärung elektronisch erfolgt. Demnach habe die Frist für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2006 mit 30. April 2007 bzw. bei elektronischer Übermittlung mit 30. Juni 2007 geendet. Der Beschuldigte habe bis zum Ende dieser Frist keine Einkommensteuererklärung für 2006 abgegeben, obwohl er vom Finanzamt dazu aufgefordert worden sei (siehe AS 6 und Beilage). Damit hätte er durch sein Verhalten bereits zu diesem Zeitpunkt eine versuchte Abgabenhinterziehung zu verantworten.

Zudem sei er am 17. Oktober 2007 unter Setzung einer Nachfrist bis 7. November 2007 an die [ausständige] Erklärungsabgabe erinnert worden (AS 6 und Beilage).

Der finanzstrafrechtliche Vorhalt mit dem Vorwurf nicht erklärter Einkünfte auch für das Jahr 2006 erging mit Datum 12. Dezember 2007. Letztlich habe er die unrichtige Einkommensteuererklärung 2006 mit 31. März 2008 eingereicht.

Der Vorhalt vom 12. Dezember 2007 beziehe sich auf die Einkommensteuer 2006 und sei auch nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist erfolgt. Zudem habe er alle Merkmale einer Verfolgungshandlung. Der Täter ist bezeichnet. Die Abgabenart und der Tatzeitraum sind bezeichnet und das Verhalten, das zur Abgabenverkürzung führte.

Die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2006 und letztlich die Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung 2006 sei deutlich im Zusammenhang mit dem Vorbringen des Beschuldigten im zu dieser Zeit anhängigen Berufungsverfahren hinsichtlich der Prüfungsfeststellungen über die Jahre 2003 bis 2005 zu sehen, nämlich mit der Darstellung, die Einkünfte seien nicht ihm, sondern der vorgeschobenen E-Ltd zuzurechnen, was er auch für das Jahr 2006 20 zu erreichen suchte, und das [was] vorsätzliches, auf Abgabenersparnis gerichtetes Handeln bzw. Unterlassen indiziere.

Somit sei nach Ansicht des Amtsbeauftragten der Vorhalt vom 12. Dezember 2007 als Verfolgungshandlung auch für die Einkommensteuer 2006 zu qualifizieren und die Verjährung der Strafbarkeit nicht eingetreten.

B.2. Mit dem durch seinen Verfahrenshelfer Mag.S verfassten Beschwerdeschriftsatz vom 6. Oktober 2014 wurde vom Beschuldigten - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, seiner neuerlichen Einvernahme und Aufnahme der vor dem Spruchsenat beantragten Beweise insbesondere zur Behauptung, dass A von Fachleuten steuerlichen Rat betreffend Aufzeichnungen und Abgabenerklärung hinsichtlich seiner Geschäfte mit der E-Ltd eingeholt und danach gehandelt habe, - die gänzliche Einstellung des Finanzstrafverfahrens, in eventu die Aufhebung des Schulterspruches und Zurückweisung der Finanzstrafsache an den Spruchsenat zur neuerlichen Verhandlung, in eventu die Ausmessung einer wesentlich geringeren Strafe begeht.

Im Detail wurde - nach vorheriger Wiederholung des Prozessgeschehens aus der Sicht des Beschuldigten - wie folgt ausgeführt:

"I. [...]

1.4. Das Erkenntnis ist wie folgt mit Rechtswidrigkeit infolge Feststellungsmängel, Begründungsmängeln, Verfahrensmängeln und unrichtiger rechtlicher Beurteilung behaftet:

1.4.1. Feststellungsmängel:

Es ist vorauszuschicken, dass die hier angeführten Feststellungsmängel sowohl als Rechtsfehler mangels Feststellung zu unrichtiger rechtlicher Subsumtion des festgestellten Sachverhaltes führen, als auch Begründungsmängel darstellen. Zu Verdeutlichung ihrer Relevanz werden sie aber gesondert dargestellt, wobei im Folgenden zur Kürze nur mehr darauf verwiesen wird.

1.4.1.1. Zum einen aktenwidrig ist die (einige) ausdrückliche Feststellung betreffend die mir vorgeworfene Abgabenverkürzung (S. 5 1. Abs.) des Inhaltes, ich hätte in der Einkommensteuererklärung 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 56.374,19 erklärt, aber unter Berücksichtigung der 'geltend gemachten' Sonderausgaben von € 87,96 und der Verluste aus 2004 wäre keine Einkommensteuer angefallen (zur Kürze: zu einer weiteren, undeutlichen und aktenwidrigen Feststellung: siehe die Ausführungen unter 1.4.2.).

Ich habe aber in dieser aktenkundigen Steuererklärung (AS 9 f) keinen Verlust aus 2004 beantragt und damit mit einem Betrag von € 56.374,19 ein weit höheres steuerpflichtiges Einkommen erklärt, als der UFS mit € 40.311,67 Jahre später aufgrund Überprüfung von Einnahmen und Ausgaben und Berücksichtigung eines Verlustes aus 2004 feststellte. Insofern ist diese Feststellung [sowohl] falsch als auch widersprüchlich, indem tatsächlichwidrig offensichtlich nicht zusammengehörige Vorgänge (Erklärung einerseits und Abgabenfestsetzung andererseits) als identischer historischer Vorgang, nämlich in Bezug auf den Verlustabzug, dargestellt werden. Sie ist zumindest in der gegebenen Form undeutlich, weil objektiv vollkommen unklar bleibt, was der Senat feststellen wollte.

Mit der Folge, dass diese Feststellung rechtlich weder den Tatbestandsmerkmalen einer Abgabenverkürzung, noch eines darauf gerichteten Vorsatzes subsumiert werden kann. Womit das Erkenntnis in rechtlicher Hinsicht mangels erforderlicher Feststellungen unrichtig (Rechtsfehler mangels Feststellung) und daher schon deswegen zu beheben ist.

Abgesehen davon, dass im - somit nur mehr theoretischen - Fall einer Abgabenverkürzung bereits Verjährung eingetreten wäre (unten: 1.4.4.2.), [...] ist auf folgendes hinzuweisen: Auch ein in einer Erklärung begehrter Verlustabzug führt nicht eo ipso zu Strafbarkeit. Diese würde - schuldhaftes Handeln vorausgesetzt - zeitversetzt erst mit der Nichtenerkennung des Verlustes eintreten, und überdies voraussetzen, dass dem Steuerpflichtigen keine Wahlmöglichkeit zusteht (vgl. OGH 12 Os 94/05y uam. zu § 162 BAO).

1.4.1.2. Das Erkenntnis trifft auch keine Feststellung, wo ich meine gewerbliche Tätigkeit entfaltete, nämlich in Österreich oder in Deutschland, sondern stellt nur allgemein fest, ich

hätte die gesamte Geschäftstätigkeit allein ausgeübt. Und rechnet mir im Ergebnis (unter Einschluss der Ausführungen zur Beweiswürdigung S. 8 unten ('Zuzählung') und S. 9 oben ('wirtschaftlich untätige englische Domizilgesellschaft' und S. 9 unten ('beabsichtigte Verschleierung von Umsätzen') die 'Umsätze der E-Ltd' (S. 11, 1. Absatz) zu.

Es trifft aber keine Feststellung, wem die Gesellschaft und wem die Leistung zuzurechnen ist. Beides ist nicht dasselbe. Es sind nach ständiger VwGH-Judikatur (für viele: VwGH 2011/15/0174) klare Feststellungen darüber zu treffen, auf wessen Rechnung Geschäfte abgelaufen sind und nicht, wer in dessen Namen aufgetreten ist. Der Grund hierfür: eine österreichische GmbH, gleichviel, eine englische Ltd. als juristisches Gebilde ist per se nicht handlungsfähig (§ 79 BAO macht sich hier das Zivilrecht zu Eigen) und trotzdem Zurechnungsobjekt von Einkünften (zB. § 1 Abs.2 Z 1 KStG 1988) und von Umsätzen. Und, eine englische Ltd. ist nach EU-Recht einer österreichischen Kapitalgesellschaft gleichzuhalten und daher mit Sicherheit keine Domizilgesellschaft.

Das Erkenntnis trifft auch keine Feststellung darüber, dass ich meine Tätigkeit in Österreich bzw. von Österreich ausführte. Im Gegenteil, sämtliche Feststellungen beschreiben den Schwerpunkt meiner Tätigkeit in Deutschland. Mangels entsprechender Feststellung über die Grundlage der inländischen Besteuerung, ist die rechtliche Beurteilung, ich hätte in Österreich durch unrichtige Steuererklärung für 2005 Einkommensteuer von € 12.425,30 verkürzt, auch aus diesem Grunde verfehlt, weil die E-Ltd in Österreich gar nicht wirtschaftlich tätig war. Und selbst wenn [ergänze wohl: mir] die Gesellschaft zugerechnet werden würde, so wurden alle Einnahmen periodenverschoben bei der Einkommensteuer von mir erklärt (dazu siehe weiter unten). Es trifft eben nicht zu, dass sich [ich] versucht hätte, Gewinne der Gesellschaft durch ausländische Kapitalertragsteuer [zu] mindern oder gar durch Nichterklärung von Erlösen bzw. Gewinnen. Selbst 'Zwischenschaltung' kann - richtig beurteilt - nur bedeuten, dass die Gesellschaft, daher deren Umsätze und Gewinne, als selbstständig zu betrachten sind, ich aber aus meiner Sicht alle Umsätze und Gewinne dem Finanzamt in Österreich erklärt habe.

Womit aus beiden vorgenannten Gründen in rechtlicher Sicht ein weiterer Rechtsfehler mangels Feststellung besteht.

1.4.2 Begründungsmängel:

[...]

1.4.2.1. Zur Begründung der Feststellungen betreffend Abgabenverkürzung an Einkommensteuer durch unrichtige Einkommensteuererklärung 2005 unter Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in objektiver und subjektiver Hinsicht:

Die betreffenden Feststellungen wurden bereits oben unter 1.1. in ihrem wesentlichen Wortlaut wiedergegeben. Darauf darf verwiesen werden.

Vorweg wird zur Kürze betreffend diesbezüglich vorliegende Feststellungsmängel auf die obigen Ausführungen zu Punkt 1.4.1. verwiesen.

Allgemeines:

In der Beweiswürdigung hierfür stützt sich das Erkenntnis ausschließlich auf den Berufungsbescheid des UFS als eine öffentliche Urkunde im Sinne des § 101 FinStrG und erklärt damit die in diesem Bescheid vorgenommenen Berechnungen betreffend die Einkommensteuer 2005 als unbedenkliche und nachvollziehbare Berechnungen (S. 8, zweiter Absatz) und verletzt schon damit (zum ersten Mal) seine Begründungspflicht, weil ein bloßer Verweis auf die Akten nach ständiger Judikatur nicht genügt. Wird doch dadurch in Wahrheit keine Begründung gegeben.

Daran ändert nichts, dass das Erkenntnis im nachfolgenden Absatz das Bankkonto der E-Ltd bei der I-Bank als vom UFS herangezogene zuverlässigste Unterlage zur Ermittlung der Einkünfte für 2005 nennt. Und zwar nicht nur deswegen, weil mit dem nächsten Satz in Form eines Zirkelschlusses die auf diesem Konto getätigten Umsätze schlankerhand als objektiviert und 'in Anbetracht der sonstigen vorhandenen Beweismittel' (welche?) als die bestmögliche Näherung an die wahre Besteuerungsgrundlage bezeichnet wird. Der Senat hat hier schlichtweg seine gesetzliche Verpflichtung zur inhaltlichen Überprüfung der UFS-Entscheidung - wenn er diese schon heranzieht – auf Vollständigkeit und Richtigkeit in Bezug auf für das Finanzstrafverfahren entscheidungswesentliche Tatsachen unterlassen, wozu er gemäß dem im Finanzstrafverfahren geltenden Grundsatz der materiellen Wahrheit (§§ 57 Abs. 2, 98 Abs. 1, 114 Abs. 1, 115 FinStrG) von Amts wegen verpflichtet ist (für viele: *Tannert*, Finanzstrafrecht, § 98 E 55 mwN und an anderer Stelle).

Der Senat hat daher jegliche Prüfung unterlassen, ob die steuerliche Schätzung des UFS den strengen Anforderungen des Finanzstrafrechtes entspricht.

Zur Beweiswürdigung betreffend das objektive Tatbestandsmerkmal der Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG:

Die UFS-Entscheidung hat bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte die Einnahmen und Ausgaben unter nur generellem Verweis auf dieses Bankkonto nur zusammenfassend darstellt (AS 85 ff). Sie enthält keine Ausführungen, wonach sich die Richtigkeit dieser Ermittlung nachvollziehen lässt. Vor allem fehlt eine Umsatzaufstellung dieses Bankkontos über die untersuchten Steuerjahre, insbesondere für das Jahr 2005.

Betreffend die Betriebsausgaben verweist der UFS auch nur generell darauf, dass sämtliche von mir geltend gemachten Betriebsausgaben im Gesamtzeitraum 2004 bis 2006 anerkannt wurden. Wiederum fehlt eine Darstellung, die eine Nachprüfung ermöglicht. Zwar entsprechen die auf das Jahr 2005 vom UFS angenommen Betriebsausgaben von insgesamt € 1.545.995,85 (AS 87) dem in meiner Einkommensteuererklärung 2005 unter diesem Titel geltend gemachten Betrag (AS 9 verso), doch ist damit nicht gesagt und insofern auch nicht beurteilbar, ob ich nicht im Zuge des Vorhalteverfahrens nicht noch weitere bisher nicht berücksichtigte Betriebsausgaben geltend gemacht habe. Abgesehen von jenen, über die der UFS ausdrücklich abweislich abgesprochen hat (AS 88f). Diesbezüglich habe ich unter Bezugnahme auf Unterlagen weitere Betriebsausgaben von insgesamt € 12.477,91

für das Jahr 2005 geltend gemacht, wozu der UFS unter ausdrücklichem Hinweis auf die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht im Abgabenverfahren eine Glaubhaftmachung verneinte (AS 89). Das führt aber im Strafverfahren nicht dazu, diese weiteren Betriebsausgaben ohne die nach Inquisitionsmaxime erforderliche eigenständige Untersuchung ohne schlüssige Begründung dafür schlankerhand nicht anzuerkennen. Der Senat hätte diese Prüfung vornehmen und deren Ergebnis würdigen müssen, andernfalls nach dem gesetzlichen Zweifelsgrundsatz zu meinen Gunsten berücksichtigen.

Hiezu zusammenfassend:

Mangels Vorliegen der zur Berechnung des UFS führenden Unterlagen ist die Richtigkeit der vom Senat für das Jahr 2005 angesetzten Umsatzerlöse und die Betriebsausgaben nicht überprüfbar und daher nicht nachvollziehbar.

Ergänzend zu den Umsatzerlösen: Ich habe sowohl im Abgabenverfahren als auch im Finanzstrafverfahren wiederholt vorgebracht, dass die Umsätze auf dem Bankkonto teils 'unechte Erlöse', die durch sogenannte 'Spaßbieter' [entstanden sind] (hier findet also kein Verkauf statt) enthalten. Diese sind daher nicht zur berücksichtigen. Des Weiteren sind Reklamationen, Warenrücknahmen, Storni etc. auszuscheiden. Mangels Vorliegens überprüfbarer Unterlagen ist daher die Richtigkeit der vom UFS angenommenen Umsatzerlöse 2005 nicht gewährleistet. Mit der Folge, dass dies auch für die Berechnung der Einkommensteuer von € 12.425,30 für dieses Jahr gilt, d.h. diese wird geringer oder fällt überhaupt weg.

Zur Vollständigkeit: Der Senat hat auch bei dem von ihm angenommenen Verkürzungsbetrag die geleistete EStVZ [Anmerkung: Abkürzung für Einkommensteuervorauszahlung] von € 2.449,21 (AS 34) nicht berücksichtigt.

Aber auch im Detail ist die Feststellung betreffend die mir angelastete Einkommensteuerverkürzung 2005 infolge Schlussfehlers unzureichend begründet. Diesbezüglich wird zur Kürze auf die Ausführungen zu Punkt 1.4.1.1. verwiesen.

Zusammenfassend wird nochmals festgehalten:

Wenn die vom UFS berechnete Einkommensteuer mit diesem Betrag Geltung hätte (siehe oben), so habe ich für 2005 mehr steuerpflichtige Einkünfte erklärt, als der UFS letztendlich feststellte, womit auch daher eine Einkommensteuerverkürzung ausgeschlossen ist.

Dazu kommt in Bezug auf die E-Ltd:

Die Feststellung, ich hätte 'mit den Machthabern der Gesellschaft verabredet', dass ich diese 'zu Verrechnungszwecken im Rahmen meiner Geschäftstätigkeit heranziehen' dürfe, ist vollkommen begründungslos. Das ist durch kein Beweisergebnis gedeckt, somit einfach willkürlich.

Auch wenn man mir die E-Ltd wirtschaftlich zurechnet, ist auch aus dieser Sicht keine Abgabenverkürzung erfolgt. Der Abgabenakt zeigt: Ich habe sämtliche Umsätze erfasst und erklärt, ja sogar schon mit dem Verkauf an die E-Ltd. Daher wurden auch keine

Umsätze verschleiert. Abgesehen davon, dass die E-Ltd nicht zu diesem Zweck gegründet wurde (siehe mein Vorbringen im Abgabenverfahren und im Finanzstrafverfahren sowie unten 1.4.2.2.). Das Finanzamt vertritt die Ansicht, ich hätte Umsätze und Einkommen erklären müssen, sobald die Ware bei eBay verkauft ist. Das allerdings ist eine Rechtsfrage steuerlicher Natur, hinsichtlich der man unterschiedlicher Auffassung sein kann.

Das unterschiedliche Ergebnis zwischen dem UFS-Bescheid und meinen Einkommensteuererklärungen für 2005, erklärt sich:

Einerseits durch Periodenverschiebung, und zwar derart, ich [dass] infolge meiner vor[hin] beschriebenen Vorgangsweise Umsatzerlöse bereits im Vorjahr erfasst und erklärt wurden, wohingegen der UFS beim Zeitpunkt des Zuflusses auf das Bankkonto abstellte.

Andererseits durch die oben angeführten Unschärfen der Umsatzermittlung 2005 gegenüber der Steuererklärung 2005, wenn man die Umsätze auf dem Bankkonto nicht detailgenau prüft.

Wobei - wegen Sachzusammenhangs gleich an dieser Stelle - das Erkenntnis überdies mein Vorbringen unberücksichtigt lässt, dass ich mich als steuerlicher Laie bei dieser Vorgangsweise der Steuererklärung betreffend meine Geschäftsbeziehung zur E-Ltd auf den Rat von Fachleuten verlassen habe. Weshalb meinerseits auch jegliches schuldhaftes Verhalten ausscheidet (siehe auch: Ergänzung vom 27.12.2007 zur Berufungsschrift im Abgabenverfahren AS 97 ff, Eingaben im Abgaben- und Strafverfahren AS 116 ff; jeweils verlesen in der Verhandlungsschrit vom 11.7.2014, S. 7; meine Verantwortung in der Verhandlungsschrift vom 11.7.2014, S. 4 oben). Daher läge schon grundsätzlich kein schuldhaftes Verhalten meinerseits vor, sondern - wenn überhaupt - nur eine entschuldbare Fehlleistung (§ 9 FinStrG), sofern es überhaupt zu einer Abgabenhinterziehung gekommen wäre.

Zur Beweiswürdigung betreffend die subjektive Tatseite:

Auf die unmittelbar vorstehenden Ausführungen wird verwiesen. Im Weiteren ist auszuführen:

Der Senat [hat] die von ihm festgestellte (bedingt) vorsätzliche Tatbegehung betreffend Abgabenverkürzung und betreffend Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ausdrücklich aus der Begehungsweise der Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 geschlossen (S.9). Mangels Vorliegens einer Abgabenverkürzung für 2005 ist diese Schlussfolgerung bedeutungslos. Sie ist aber auch für sich genommen, als Schlussfolgerung (dolus ex re) aufgrund der begründungslosen Behauptung einer Abgabenhinterziehung (siehe oben) ebenso begründungslos. Sie ist überdies ein unzulässiger Zirkelschluss (unrichtig = bewusst), somit nur begründungslose Leerformel, ist doch Vorsatz erkennbar nicht notwendig die Folge einer unrichtigen Steuererklärung. Die vom Senat hier ohne weiteres vorgenommene Gleichsetzung von unrichtig mit Wissen und Wollen hierüber, ist logisch falsch.

Darüber hinaus enthält diese Begründung einen unaufgeklärten Widerspruch, erklärt doch das Erkenntnis im nächsten Satz, es könne mir 'nicht verborgen geblieben sein', dass ich durch die Zwischenschaltung einer in Wahrheit wirtschaftlich untätigen englischen Domizilgesellschaft meiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht ordnungsgemäß nachkomme (S. 9, zweiter Absatz, zweiter Satz). Diese nur ein schuldhafte Verhalten beschreibende Formulierung zielt sowohl auf Fahrlässigkeit als auch auf Vorsatz, ohne zwischen beiden Schuldformen zu differenzieren.

Daher ist die gesamte Begründung zu dem nach dem historischen Sachverhalt einheitlichen Vorgang - dementsprechend die betreffende Feststellungen - überdies offensichtlich unzureichend begründet (wenn man dem Senat nicht unterstellt, er hätte bei der Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nur Fahrlässigkeit annehmen wollen, was von vornherein eine Tatbegehung nach § 33 Abs. 1 [FinStrG] ausschließen würde).

Obschon eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflicht schon nach den gezeigten, in Wahrheit maßgeblichen Aspekten in zum objektiven Tatbestand, rechtlich keine Rolle mehr spielt, sind auch die Feststellungen zur Verletzung von Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wegen intransparenter Einkommensteuererklärung 2005 in Bezug auf die E-Ltd begründungsmäßig offenbar unzureichend bzw. begründungslose Leerformeln.

Weiters ist zur Begründung der behaupteten Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in Bezug auf die vom Senat vorgenommene wirtschaftliche Zurechnung E-Ltd an mein Einzelunternehmen auszuführen:

Grundsätzlich: Dass mit der Zwischenschaltung einer angeblich wirtschaftlich untätigen englischen Domizilgesellschaft eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ohne weiters einhergehe, ist schon logisch nicht nachvollziehbar. Dass die E-Ltd sicher keine Domizilgesellschaft ist, wurde schon bewiesen (siehe oben: 1.4.1.2.) Aber damit wurde die Nichtberücksichtigung dessen und der wirtschaftlicher Tätigkeit der E-Ltd durch unzulässig voreilige Beweiswürdigung aus der Welt geschafft.

Das Erkenntnis stellt hiezu fest, ich hätte etwa die Hälfte meine eBay-Verkäufe über die E-Ltd abgerechnet, diese Umsätze 2005 mir nicht zugerechnet und nicht in der Einkommensteuererklärung dieses Jahres erklärt und dadurch (auch) meine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt (S. 5, zweiter Absatz). Dazu wird als Beweismittel der Betriebsprüfungsbericht angeführt (AS 14-18).

Das ist einerseits begründungslos, weil dazu in der Beweiswürdigung keine Aussage getroffen wird. Es widerspricht zudem dem vom Senat (gerade auch) in Bezug auf die Verletzung von Offenlegungs- und Wahrheitspflicht herangezogenen Bescheid des UFS in Bezug auf die Umsatzerlöse. Schon ein Blick darauf zeigt, dass bei den vom UFS genannten Umsatzerlösen 2005 von € 1.857.932,91 im Vergleich mit den in der Einkommensteuererklärung 2005 ausgewiesenen Umsatzerlösen von € 1.602.334,04

nur 86,2 % der Umsatzerlöse nicht in der Erklärung erfasst sein würden. Wobei der UFS noch ausdrücklich darauf hinweist, dass die hier von der Betriebsprüfung verwendeten Kontrollmitteilungen wegen großer Ungenauigkeit nicht herangezogen werden können (Umkehrschluss aus AS 85 unten; eindeutig: Gegenschrift des UFS (S. 8) zur VwGH-Beschwerde, welche durch Verlesung Teil des Beweisverfahrens wurde, siehe Verhandlungsschrift 11.7.2014, S. 7).

Zudem: Ob die E-Ltd steuerlich als transparent oder intransparent betrachtet wird, hätte nur dann Bedeutung für die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, wenn [ergänze wohl: ich] dem Finanzamt unrichtige Erklärungen vorgelegt hätte. Gerade dies ist aber nicht der Fall gewesen. Eine Verschleierung von Umsätzen, wie das Erkenntnis behauptet, hat daher nie stattgefunden (siehe oben 1.4.2.1.).

1.4.2.2 Zur wirtschaftlichen Zurechnung der E-Ltd im Besonderen:

Allgemeines:

Der Senat hat die E-Ltd wirtschaftlich mir persönlich zugerechnet. Die dafür gegebene Begründung ist aber nicht stichhaltig bzw. offenbar unzureichend, vor allem, weil sich das Erkenntnis wiederum ausschließlich auf den UFS-Bescheid stützt (siehe Zitate des Erkenntnisses zu den Feststellungen), welcher aus bereits oben angeführten Gründen nicht begründungstauglich ist. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zu 1.4.1.2. verwiesen.

Im Einzelnen zu den diesbezüglichen Überlegungen des Erkenntnisses:

Zentrales Begründungselement für die Ablehnung meiner Verantwortung als unglaublich und damit für die wirtschaftliche Zurechnung der E-Ltd an mich ist die Auffassung, es fehle an einem wirtschaftlichen Hintergrund bzw. widerspreche es den Erfahrungen im Wirtschaftsleben bzw. das von mir dargelegte Unternehmenskonzept dem ökonomischen Prinzip (S. 7 erster und zweiter Absatz, S. 8). Konkret: die Ware zum Einstandspreis zu verkaufen und für die Verkäufe aufgrund meiner Verdienstlichkeit Provisionen zu lukrieren.

Diese Begründung ist schon deswegen offenbar unzureichend, weil übersehen wird, dass eine solche Vorgangsweise bekanntlich keineswegs den Erfahrungen des Wirtschaftslebens widerspricht. Zumal es sich nicht um höchstpersönliche Tätigkeit handelt. Die Vorgangsweise ist also zulässig, aber das Erkenntnis nimmt nicht daran Maß. Selbst die Frage der Vergütung von höchstpersönlichen Tätigkeiten durch Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften war und ist längst Thema in der Wirtschaft und in diesem Zusammenhang auch Thema fachspezifischer Erörterung. Der Senat hat daher die konkreten wirtschaftlichen Erfahrungstatsachen, auf die es ihm eigentlich ankommt, missachtet. Die diesbezügliche Begründung, mit der nur ein vermutetes Ergebnis vorweggenommen wird, ist daher willkürlich und somit rechtswidrig (für viele: VwGH 97/14/0134).

Ich habe in meiner Verantwortung (insbesondere im Abgabenverfahren, worauf das Erkenntnis zufolge ständiger Heranziehung des Bescheides des UFS in Feststellungen und in der Begründung abzielt) fortwährend dargelegt, dass die E-Ltd nicht nur für den Vertrieb in Deutschland bestimmt war, sondern auch im übrigen Ausland und ich insofern ohne deren Kontakte entsprechende Marktchancen persönlich nicht nutzen konnte und diesbezüglich auch die Verlesung meines gesamten bisherigen Vorbringens im Abgabenverfahren I. und II. Instanz samt in diesem Zusammenhang vorgelegten Unterlagen sowie meiner Bescheidbeschwerde an den VwGH gegen die Entscheidung des UFS in dieser Sache beantragt (Verhandlungsschrift vom 11.7.2014, S. 6, Beweisantrag Nummer 5). Zufolge Bezugnahme darauf im Erkenntnis (S. 6 letzter Abs.) wurde die Bescheidbeschwerde tatsächlich verlesen. Mit der aktenkundig berichteten Vereinbarung zwischen E-Ltd und mir samt Festlegung der beiderseitigen Aufgaben (in Ergänzung vom 27.12.2007 zur Berufungsschrift AS 97 ff) hat sich der Senat nicht auseinandergesetzt und damit ein wesentliches Beweismittel zugunsten meiner Verantwortung unberücksichtigt gelassen.

Aktenwidrig ist, dass ich den Wartungsvertrag mit L-GmbH abgeschlossen 'hatte' (S. 7 f), weil dies nicht stimmt und das Erkenntnis auch hier nur eine beweislose Behauptung des UFS wiederholt, sodass die auf dieser unrichtigen Annahme beruhende Schlussfolgerung, diese Software biete mir allein weitgehend die Möglichkeit der Abwicklung ohne die E-Ltd, keine Grundlage hat. Womit die Beweiswürdigung ein weiteres Mal rechtswidrig ist.

Dies gilt auch für die in diesem Zusammenhang herangezogene Annahme, die E-Ltd sei mangels eigenen Personals nicht in der Lage gewesen, ein eigenes Programm zu entwickeln, wozu auf die Ausführungen des UFS-Bescheides in Bezug auf deren Jahresabschluss 2005 verwiesen wird (S. 8 oben), welcher überdies im Akt nicht auffindbar ist. Gehört es doch zu den - wiederum nicht beachteten – allgemeinen Erfahrungstatsachen des Wirtschaftslebens, dass man Fremdleistungen zukaufen kann. Und, Fremdleistungen hat der UFS betreffend C auch anerkannt (Berechnung AS 88), weiters die bei der L-GmbH zugekauften Leistungen. Schon insofern ist die Beweiswürdigung des Senates auch in diesem Punkt widersprüchlich und übergeht willkürlich für mich Entlastendes. Womit auch die Argumentation des Senates mit dieser Bilanz willkürlich und damit irrelevant ist. Abgesehen davon, dass die Bilanz eines einzigen Geschäftsjahres im zu beurteilenden Gesamtzeitraum nichts aussagt. Die Bilanzen 2003, 2004 und 2006 wurden nicht beigeschafft (wenn man schon unterstellt, dass jene für 2005 tatsächlich vorhanden ist).

Dass ich die gesamte Geschäftstätigkeit mit Unterstützung durch die Software möglicherweise alleine hätte durchführen können, ist logisch betrachtet, kein Hindernisgrund, dass es nicht so war. Und es besteht auch nach allgemeinen wirtschaftlichen und daher relevant zu betrachtenden Umständen auch kein Hindernisgrund für die Annahme der E-Ltd als eigenständiger Geschäftspartner.

Unter den diesen wesentlichen, für meine Verantwortung sprechenden Gesichtspunkten ist die weitere Begründungsbehauptung, ich hätte meine Geschäftsbeziehung zur E-Ltd nicht schlüssig erklären können (S. 9), auch im Gesamtzusammenhang irrelevant.

1.4.2.3. Damit hat das Erkenntnis in all diesen entscheidungswesentlichen Punkten sowohl im Einzelnen als auch im Gesamtzusammenhang durch Außerachtlassung von seinen Beweis würdigenden Annahmen entgegenstehender Umstände gegen den Gesetzesauftrag des § 98 Abs. 3 FinStrG verstößen, indem es Sachverhalte, die nach Falllage einer erweiterten Betrachtung bedürfen, unrichtig beurteilt und wirtschaftliche Erfahrungstatsachen außer Acht lässt. Und in diesem Zusammenhang in besonderer Weise gegen den Zweifelsgrundsatz nach Abs. 3, 2. Halbsatz leg.cit. Womit die Beweiswürdigung auch unter diesem Gesichtspunkt rechtswidrig ist.

1.4.3. Rechtswidrigkeit infolge Verfahrensmängel (abgewiesene Beweisanträge in der Verhandlung vom 11. Juli 2014):

Ich habe in der Verhandlung vom 11. Juli 2014 die in der Verhandlungsniederschrift unter Punkt 1 bis 5 angeführten Beweisanträge gestellt und deren Entscheidungswesentlichkeit begründet (S. 4 bis 6). Zur Kürze darf darauf verwiesen werden.

Der Senat hat diese Anträge mit der auf S. 6 f der Verhandlungsniederschrift ersichtlichen Begründung abgewiesen und damit seine gesetzliche Pflicht zur Aufnahme aller entscheidungswesentlichen Beweise (§§ 57 Abs. 2, 114 Abs. 1, 115 FinStrG) verletzt (für viele: *Tannert*, Finanzstrafrecht, Manz § 114 Abs. 1, Anm. 9, 18; Abs. 2, Anm. 4, 5, je mwN). Und zwar durch unzulässig voreilende Beweiswürdigung, indem er zu seiner Entscheidung wiederum den – bereits aus oben gezeigtem Grund (1.4.2.) - hiezu begründungsuntauglichen UFS-Bescheid als einziges Beweismittel heranzieht.

Beispielsweise ist anzuführen:

Die beantragte Zeugenaussage Dr.M als Referentin dieses UFS-Senates (Beweisantrag Pkt. 1.) ist durchaus geeignet, Entscheidungswesentliches über die hier relevanten und vom Antrag genau bezeichneten Unschärfen der vom UFS vorgenommenen, und - erst dann! - vom Senat eigenständig zu überprüfenden, Schätzung auszusagen, welche sich zwingend zu meinen Gunsten auswirken (§ 98 Abs. 3, 2. Halbsatz FinStrG). Ein Erkundungsbeweis liegt daher nicht vor. Die Zeugin soll erkennbar nicht den UFS-Bescheid kommentieren, sondern darlegen, wie der UFS im Einzelnen die ihm zur Verfügung stehenden Beweismittel auswertete, wozu der Bescheid eben nichts aussagt, sondern nur Generalverweise enthält.

Die Umsatzsteuerprüfung 2006 ist für die Entscheidung auch (siehe schon oben 1.4.2.) wesentlich, da eine damals bereits vollständige Darlegung meiner Geschäftsbeziehung zur E-Ltd gegenüber der Finanz im Abgabenverfahren einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in Bezug auf die nur wenig später abgegebene Einkommensteuererklärung 2005 entgegensteht.

Und, wenn man mir schon die E-Ltd wirtschaftlich zurechnen will, ist für ein richtiges Ergebnis bei mir fraglos erforderlich, dort alle Aufwendungen bzw. Verlustvorträge zu erheben.

Wenn der Senat einem vom Beweisantrag bezeichneten rechtserheblichen Umstand einräumt (S. 7 zu Pkt. 5), kann die Beweisaufnahme nur unterbleiben, wenn dieser Umstand als wahr unterstellt wird (für viele: *Tannert*, aaO., Anm. 5).

Die Verlesung meines gesamten Vorbringens im Abgabenakt (fraglos inklusive der Bescheidbeschwerde an den VwGH, soweit nicht eine Verlesung erfolgte, weil sie der Senat im Prätexttext zur Beweiswürdigung ausdrücklich anführt), ist erkennbar entscheidungswesentlich, geht es doch um die Richtigkeit der Schätzung durch den UFS, auf den sich der Senat als einziges Beweismittel stützt. In diesem Zusammenhang ist auch wesentlich, dass der VwGH bei der Prüfung der mir gewährten Verfahrenshilfe die Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich bejaht hat, was denklogisch auch Mängel auf Tatsachenebene mit einschließt.

Auch betreffend die in der Beschwerde relevierte Anerkennung eines Verlustvortrages aus 2003, wodurch ebenfalls eine Einkommensteuer 2005 entfällt.

1.4.4. Rechtsmängel (unrichtig rechtliche Beurteilung; Rechtsfehler mangels Feststellungen):

1.4.4.1. Die rechtliche Beurteilung des Erkenntnisses ist sowohl mangels einwandfreier Feststellung (siehe oben Punkt 1.4.1.) als auch mangels Vorliegens einer Abgabenverkürzung als wesentliches Tatbestandsmerkmal in Bezug auf den objektiven Tatbestand unrichtig. Ich habe in meiner Einkommensteuererklärung 2005 mit einem zu versteuernden Einkommen von € 56.374,19 – abzüglich Sonderausgaben von € 87,98 - wesentlich mehr erklärt, als der UFS mit € 40.311,67 ermittelte. Überdies ist dieses Ergebnis und die danach bestimmte Einkommensteuer 2005 von € 12.524,30 mit Mängeln behaftet, sodass naheliege, dass dieses Jahr entweder noch geringer ausfällt oder überhaupt nicht angefallen ist.

In Bezug auf die ebenfalls nicht vorliegende Schuld wird zur Kürze auf obige Ausführungen verwiesen.

Das gilt auch in objektiver und subjektiver Hinsicht für die genauso nicht vorliegende Verletzung einer Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

1.4.4.2. Im Schriftsatz vom 27. Februar 2014 Punkt 2. habe ich vorgebracht, dass überdies bezüglich die Einkommensteuer 2005 Verfolgungsverjährung (§ 31 Abs. 2 FinStrG) eingetreten ist. Dieser Schriftsatz ist Bestandteil des Finanzstrafaktes und wurde laut Verhandlungsschrift vom 11. Juli 2014 (S. 7 unten) verlesen. In der Verhandlung wurde noehmals ausdrücklich auf die bereits eingetretene [Verjährung der] Verfolgung hingewiesen. Das Erkenntnis äußert sich dazu nicht.

Unter Bezugnahme auf die betreffenden Ausführungen dieses Schriftsatzes ist zur Kürze im Wesentlichen auszuführen:

Das Schreiben des Finanzamtes [Salzburg]-Stadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz [als Finanzstrafbehörde] vom 12. Dezember 2007 (AS 116 f) verweist auf die bei meinem Einzelunternehmen im Jahr 2007 durchgeführte Betriebsprüfung, deren Bericht vom 28. September 2007 und dessen einzelne Textziffern (1 bis 5). Wovon die Textziffer 4 (die Einkommensteuer 2005) auf Textziffer 2 des Schlussbesprechungsprotokolls verweist. Dort heißt es unter dieser Textziffer (Einkommensteuer), dass die Verrechnungen mit der englischen E-Ltd von der Betriebsprüfung nicht anerkannt werden, da der Auslandssachverhalt im Prüfungsverfahren vom Abgabepflichtigen ,nicht ausreichend aufgeklärt' werden konnte (AS 31).

Im bezogenen Schreiben der Finanzstrafbehörde heißt es unter Bezugnahme auf diese Textziffern, dass diese einer finanzstrafrechtlichen Würdigung zu unterziehen seien und, dass aufgrund dessen durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen (u.a.) auch Einkommensteuer 2003 bis 2006 vorsätzlich verkürzt worden sind (AS 116 f).

Dem Schreiben vom 12. Dezember 2007 mangelt es an einer rechtswirksamen Verfolgungshandlung (§ 14 Abs. 3 FinStrG) wie folgt:

Es fehlt die erforderliche Bezeichnung einer bestimmten Tat, in dem es den gesetzlichen Erfordernissen zuwider nur allgemein auf Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes und auf das Protokoll über die Niederschrift verweist. Hingegen ist erforderlich, dass sich die Verfolgungshandlung auf alle der Bestrafung zugrunde liegenden Sachverhaltselemente bezieht (zur Kürze: *Tannert/Kotschnigg*, Finanzstrafgesetz, Manz, § 14, Rz 24 mwN). Der bloße Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht und die Niederschrift der Schlussbesprechung ist keine Konkretisierung eines Verdachtes, in welcher Hinsicht die Einkommensteuererklärungen 2003 bis 2006 unrichtig sein sollen. Es fehlt an einem bestimmten, einem Tatverdacht konkret zuzuordnenden Verhalten. Zumal das Schlussbesprechungsprotokoll, auf den sich die betreffende Tz 4 des Betriebsprüfungsberichtes bezieht, nur von einem 'nicht ausreichend aufgeklärten Sachverhalt' spricht, woraus sich kein Anfangsverdacht ergibt, welcher zwecks Rechtsstaatlichkeit des Verfahrens und zur Vermeidung von Willkür unabdingbar ist. Die Redewendung im Betriebsprüfungsbericht, ich hätte nicht aufgeklärt, genügt dem offensichtlich nicht.

Es fehlt auch die Benennung, worin das objektive Tatbestandsmerkmal der Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht begründet sein soll.

Es ist daher auch betreffend die Steuererklärung 2005 [die Strafbarkeit] verjährt, sofern man überhaupt eine Tat annehmen könnte.

2. Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger Strafzumessung:

Das Erkenntnis hat an Strafzumessungsgründen als mildernd: die bloß versuchte Tat, der bisher ordentliche Lebenswandel, die lange Verfahrensdauer und teilweise Schadenswiedergutmachung (80 %), als erschwerend: keinen Umstand, ermittelt. Es hat auf dieser Basis innerhalb des Strafrahmens des § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe von € 5.000,00 bei Ersatzfreiheitsstrafe von 1 Monat, als angemessen erachtet.

Allerdings hat das Erkenntnis die Strafzumessungsgründe unrichtig erhoben.

Es blieb unberücksichtigt, dass beim Bezirksgericht Salzburg ein Betrag von über € 15.000,00 zur Tilgung sämtlicher Abgabenschulden beim Finanzamt hinterlegt wurde, hinsichtlich dessen ein Prozess (cgcg) die Auszahlung an das Finanzamt behindert. Es ist daher zu meinen Gunsten von einer vollständigen Schadenswiedergutmachung auszugehen, da dieser Betrag ausschließlich dem Finanzamt gewidmet ist.

Darüber hinaus hat das Erkenntnis die Strafzumessung insofern unrichtig vorgenommen, als meine persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht gebührend berücksichtigt wurden (§ 23 Abs. 3 FinStrG).

Das Erkenntnis stellt diesbezüglich fest: Ich sei für eine Ehefrau und für ein Kind, wofür ich kein Einkommen erhalte, mit Sorgepflichten belastet. Ich habe kein Vermögen und Schulden von € 3.000,00.

Unter Berücksichtigung dessen hätten Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe wesentlich milder ausfallen müssen.

II. Gegenausführung zur Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 10. September 2014 wegen der Einstellung des Vorwurfs einer Einkommensteuerverkürzung für das Jahr 2006 durch den Spruchsenat:

Der Spruchsenat hat das Finanzstrafverfahren über diesen Vorwurf eingestellt (S. 2, 10 f). Die dortigen Ausführungen werden zur Gänze geteilt. Die Beschwerde bezieht sich auf das bereits oben angeführte Schreiben vom 12. Dezember 2007, worin auch die Einkommensteuer 2006 auf Grundlage des Betriebsprüfungsberichtes genannt ist. Allerdings habe ich meine Einkommensteuererklärung 2006 erst am 31. März 2008 abgegeben und komme daher als Täter nicht in Frage. Abgesehen davon, dass auch hier sämtliche eine wirksame Verfolgungshandlung hindernden Mängel dieses Schreibens vorliegen, die bereits oben angeführt wurden.

Zum Einleitungsbescheid vom 27. April 2013 betreffend Einkommensteuererklärung 2006 gilt Vorgesagtes ebenfalls, da auch diese Mängel beim Einleitungsbescheid fortbestehen und darüber hinaus nicht einmal eine Begründung gegeben wird. Vor allem aber ist zur Zeit der Erlassung dieses Einleitungsbescheides die 5-jährige Verjährungsfrist seit Abgabe der Steuererklärung 2006 (§ 31 Abs. 2 FinStrG) bereits abgelaufen."

C. In einer ergänzenden Schriftsatz des Beschuldigten selbst vom 20. Mai 2015 stellt er ergänzend seine Sicht des Geschehens dar, wobei er im Ergebnis sich u.a. gegen die Zurechnung der von ihm der E-Ltd zugeordneten Verkaufserlöse wendet, weil, wie der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt habe, die Gesellschaft nicht beiseite geschoben werden könne.

Die Hinzurechnungsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, weil die E-Ltd eine VAT-Nummer gehabt habe, eine eingetragene Niederlassung sei und nach englischem Recht gegründet wurde. Zumindest müsse die Berechnung dahingehend

korrigiert werden, dass insofern, wenn eine Einnahme der Gesellschaft noch nicht an den Gewerbebetrieb geflossen sei, dies unter Beachtung der Perioden in das nächste Jahr verschoben werden müsse. Der Verwaltungsgerichtshof habe festgestellt, dass die Hinzurechnung des Bankkontos nicht möglich sei. Wirtschaftlich betrachtet sei Eigentümer der Gesellschaft und Träger der Erwerbstätigkeit A. Er habe das Recht, einen Teil der Tätigkeit oder die gesamte Tätigkeit an eine Gesellschaft auszulagern, dieses verfassungsmäßige Recht negiere die Behörde. Es werde daher beantragt, die DBA-Bestimmungen zu beachten, die bereits in England versteuerten Gewinne der Gesellschaft abzuziehen und die Periodenabgrenzung korrekt durchzuführen.

D. Vom Spruchsenat war in seiner Entscheidung Bezug genommen worden auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 28. September 2007, ABNrX (Finanzstrafakt StrNr. 091/2007/00294-001, Band I, Bl. 14 ff).

U.a. Tz. 4 und 5 des zitierten PB-Berichtes lauteten:

"Tz.4 EST:

Es wird auf Punkt 2 des Schlussbesprechungsprotokolls vom 24.08.2007 verwiesen.
Steuerliche Auswirkungen

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 2003 -€ 156.961,00; 2004 € 1.876.859,73; 2005
€ 132.481,08

Tz.5 EST: VZ 2007

Es wird auf Punkt 2 des Schlussbesprechungsprotokolls vom 24.08.2007 verwiesen.

vorläufiger Erfolg 2006 lt. PB 1.999.070,70
vorläufiger Erfolg 2006 lt. BP (gerundet) 1.999.000,00

E-VZ 2007 lt. Bp 991.085,10

E-VZ 2007 lt. Vlg. 6.431,44

ME lt. BP 984.653,66" (Berichtskopie, genannter Finanzstrafakt, Band I, Bl. 25).

Pkt. 2 des erwähnten Schlussbesprechungsprotokolls vom 24. August 2007 lautete:

"Die vorliegenden Auktionsunterlagen von eBay werden als Bemessungsgrundlage für die Erlöse herangezogen. Die Verrechnungen mit der englischen E-Ltd werden von der Betriebsprüfung nicht anerkannt, da der Auslandssachverhalt im Prüfungsverfahren vom Abgabepflichtigen nicht ausreichend aufgeklärt werden konnte. Somit erfolgt die ertragsteuerliche Auswirkung zur Gänze beim Einzelunternehmen A.

Erfolg lt. Bp 2003: - 142.190,27 €

Erfolg lt. Bp 2004: 1.901.468,75 €

Erfolg lt. Bp 2005: 188.855,27 €

vorläufiger Erfolg lt. Bp 2006: 1.999.070,70 €

vorläufiger Erfolg lt. Bp 01-05/2007: 567.179,90 €" (Protokollkopie, genannter Finanzstrafakt, Band I, Bl. 31).

E. Aus Anlass dieses Prüfungsberichtes hatte die Finanzstrafbehörde ein mit
12. Dezember 2007 datiertes Schreiben an A verfasst, in welchem ausgeführt wurde:

"StrLNr.: 2007/00294

Betrifft: A, abgabenbehördliche Prüfungsfeststellungen (siehe BP-Bericht vom 28.09.2007,
ABNrX)

Finanzstrafrechtliche Prüfung gem. § 82 FinStrG.

Sehr geehrter Herr A!

Beim oben angeführten Einzelunternehmen fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt
(siehe BP-Bericht vom 28.9.2007, ABNrX).

Dabei wurde Folgendes festgestellt:

Tz 1 USt: ig Erwerb von Deutschland (BRD) nach Österreich (AT)

Tz 2 USt: ig Verbringen von Österreich (AT) nach Deutschland (BRD)

Tz 3 USt: ig. Lieferung von Österreich (AT) nach England (GB)

Tz 4 ESt: USt-Nachschauf (1-12/2005)

Tz 5 ESt: VZ 2007

Die im oben genannten Prüfungsbericht getroffenen Feststellungen sind nach § 82
Finanzstrafgesetz 1958 (FinStrG), insbesondere Tz 1 bis Tz 5, einer finanzstrafrechtlichen
Würdigung zu unterziehen.

Aufgrund des oben angeführten Ergebnisses der abgabenbehördlichen Prüfung besteht
der Verdacht, dass durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen (ungerechtfertigte
Geltendmachung von Vorsteuern aus innergemeinschaftlichem Erwerb, ungerechtfertigte
steuerfreie Behandlung von innergemeinschaftlichen Lieferungen und von
innergemeinschaftlichen Verbringen sowie durch Nichterklären von Einkünften;
siehe BP-Bericht vom 28.9.2007, ABNrX Tz 1 bis Tz 5 und die Niederschrift zur
Schlussbesprechung vom 24.08.2007, insbes. Pkt. 1 und Pkt. 2) Abgaben, insbesondere
die Umsatzsteuer 2003 bis einschließlich 2006 und die Einkommensteuer 2003 bis
einschließlich 2006, sowie die Umsatzsteuer 01-05/2007 und die Einkommensteuer-
Vorauszahlung 2007 vorsätzlich verkürzt worden sind.

Zum Zwecke dieser strafrechtlichen Würdigung werden Sie als verantwortlicher
Einzelunternehmer aufgefordert, zu den oben angeführten abgabenbehördlichen
Feststellungen eingehend schriftlich Stellung zu nehmen und allenfalls vorhandene
Beweismittel vorzulegen.

Als Termin für Ihre schriftliche Stellungnahme wird der 21. Jänner 2008 in Vormerkung
genommen.

Rechtsbelehrung:

Bei dieser Aufforderung handelt es sich um eine Prüfung im Sinne des § 82
Finanzstrafgesetz 1958 (FinStrG) sowie um eine Verfolgungshandlung nach § 14 Abs. 3

FinStrG. Es wird auf § 75 FinStrG und in diesem Zusammenhang auf die beiliegende Rechtsbelehrung (FStr 9) verwiesen.

Für den Vorstand:

{Unterschrift des Organwalters}" (Finanzstrafakt StrNr. 091/2007/00294-001, Band I, Bl. 116 f).

F. Die Aufforderung der Finanzstrafbehörde an den damaligen Verdächtigen A vom 12. Dezember 2007 zur Rechtsfertigung wurde am 18. Dezember 2007 beim zuständigen Postamt an der damaligen Wohnanschrift des A hinterlegt und in weiterer Folge mit dem Vermerk retourniert, dass sich der Genannte bis Ende Februar 2008 im Ausland befindet (Finanzstrafakt Band I, Bl. 119).

Die Gleichschrift der Aufforderung zur Stellungnahme bzw. das in die Strafsachenstelle des Finanzamtes Salzburg-Stadt rückgelangte Original wurde jedoch von Mitarbeitern der steuerlichen Vertreterin des Verdächtigen, der N-GmbH, eingesehen und diesbezüglich wie folgt berichtet:

"Betrifft: A

St.Nr yxyxyx

Vorhalt vom 12.12.2007 2007/00294

In Vertretung von Herrn A dürfen wir ihnen mitteilen, dass sich Herr A noch bis Februar im Ausland befindet und aus diesem Grunde das Schreiben nicht beheben kann.

Mit freundlichen Grüßen

{Unterschrift}" (Finanzstrafakt Band I, Bl. 120)

G. Bezug genommen wurde vom Spruchsenat und den Verfahrensparteien auch auf die im zum verfahrensgegenständlichen Finanzstrafverfahren korrespondierenden Abgabenverfahren am 24. Oktober 2012 ergangene Berufungsentscheidung des Senates 12 beim UFS, Außenstelle Salzburg, GZ. RV/0117-S/12, miterledigte GZ. RV/0060-S/11, betreffend die A für die Veranlagungsjahre 2004 bis 2006 vorzuschreibende Einkommensteuer (Entscheidungskopie, Finanzstrafakt Band I, Bl. 39 bis 96).

Zur Hinzurechnung der Einkünfte der E-Ltd beim Einkommen des A führte der Abgabensenat in Pkt. 2.1. aus wie folgt:

"Der Einkommensteuer ist nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist nach § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Vor der Ermittlung der Einkünfte und der Berechnung des Einkommens ist zu klären, in welcher Form die Zurechnung von Einkünften zu den Steuersubjekten erfolgt. Mit

Zurechnung ist die persönliche Zurechnung zu jenem Steuersubjekt gemeint, das die Marktleistung tatsächlich bewirkt. (*Laudacher* in Jakom EStG, 2012, § 2 Rz 34 ff).

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. (Vgl. VwGH 15.12.2010, 2008/1310012).

Die Existenz einer Gesellschaft kann nicht beiseitegeschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden. Wenn dies zu verneinen ist, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dabei handelt es sich letztlich um die Frage der sachgerechten Zuordnung. (Vgl. VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Durch die Zwischenschaltung von Körperschaften zwischen einer steuerpflichtigen Person und den Leistungsempfänger, kann trotz des körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzips die Zurechnung bei der natürlichen Person nicht in jedem Fall verhindert werden. (Vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Tz. 142/1 zu § 2).

Die gewerbliche Tätigkeit des Bw [= Berufungswerber im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat] im Rahmen seines Einzelunternehmens bestand während des Streitzeitraumes im Ankauf von gebrauchter Leasing- Computerhardware (Notebooks) sowie neuwertiger Großbildfernseher von deutschen EDV-Firmen und den Verkauf dieser Waren bzw. Artikel über seinen persönlichen Account bei eBay. Der Bw führte weiters die Lagerung in DX, die Qualitätskontrolle, die Versendung durch UPS, die Bearbeitung von Reklamationen, Rücksendungen etc. im Rahmen seines Einzelunternehmens durch. Laut Rechnung war Vertragspartner der Käufer bzw. der eBay-Ersteigerer allerdings jeweils die E-Ltd und der von den Käufern bzw. eBay-Ersteigerern zu zahlende Betrag war an das Konto Nr. iiiii, BLZ iii, bei der I-Bank, München, zu überweisen, dessen Inhaber die E-Ltd war. Kontoeröffner und Verfügungsberechtigter über dieses Konto war letztlich aber wiederum der Bw.

Laut den Angaben des Bw in der Berufungsschrift vom 27.12.2007 habe grundsätzlich folgende mündlich vereinbarte Aufgabenteilung zwischen ihm und der Fa. E-Ltd bestanden:

Die Fa. E-Ltd habe den Bw mit der Warenbeschaffung, Qualitätskontrolle und der physischen Lagerbewirtschaftung beauftragt. Zusätzlich habe er der E-Ltd seinen persönlichen ‚Account‘ bei eBay zur Verfügung gestellt. Die Fa. E-Ltd habe den Vertrieb der Produkte, insbesondere die Internetverkäufe via eBay übernommen und dazu die

gesamte Software zur Verfügung gestellt. Dazu habe die Programmierung, Wartung der Software, die Pflege aller Schnittstellen zu eBay und den dazugehörigen eBay-Plattformen gehört.

Die Fa. E-Ltd hat ihren Sitz in QQQLondon und wurde am 12.9.2003 in das Handelsregister eingetragen. Es handelt sich um eine private Limited Company by shares. Bei der genannten Adresse handelt es sich um eine ‚Zustelladresse‘. Gesellschafter ist die Fa. F-Ltd mit Sitz an der gleichen Adresse; diese Firma hält zwei Anteile als Treuhänder. Company Secretary ist die Fa. H-Ltd, Director ist die Fa. G-Ltd, beide ebenfalls mit Sitz an der gleichen Adresse. Geschäftsgegenstand ist der Verkauf von Computereinrichtungen. Aus dem Jahresabschluss der Fa. E-Ltd zum 30. 9. 2005 ist ablesbar, dass keine Personalkosten und keine Mietkosten bei der Fa. E-Ltd anfallen und somit die Gesellschaft über kein eigenes Personal und keine eigenen Büroräumlichkeiten verfügte. Weiters sind auch keine Kosten für die Anmietung des Lagers in DX im Jahresabschluss ersichtlich.

Im Schriftsatz vom 20.8.2012 bestätigt der Bw, dass die E-Ltd über keine Büroräumlichkeiten verfügte. Hinsichtlich des fehlenden Personals führt der Bw aus, dass die E-Ltd einen Teil der Leistungen bei ihm als Sublieferant zugekauft habe.

Weiters seien von der E-Ltd Dienstleistungen von Herrn C und bei der Fa. L-GmbH bzw. L-Ltd Softwarewartung zugekauft worden, auf die rechtliche Ausgestaltung des Dienstverhältnisses komme es dabei nicht an. Mit diesen Darlegungen bestätigt der Bw indirekt, dass die E-Ltd über kein eigenes Personal verfügte. Weder ein Einzelunternehmen noch eine Kapitalgesellschaft kann im Rahmen eines Dienstverhältnisses, dessen Kriterien in § 47 EStG 1988 gesetzlich geregelt sind, für einen Gewerbebetrieb tätig sein.

In der Berufungsschrift vom 27.12.2007 und im Schriftsatz vom 20.8.2012 werden in groben Zügen die einzelnen Schritte vom Ankauf bis zum Verkauf der Ware beschrieben:

Nach Ankauf der Ware durch den Bw wurde diese - laut den Ausführungen in der Berufungsschrift vom 27.12.2007 - in das Lager in DX eingestellt und durch das Software-Programm registriert und über eBay angeboten. Dabei erfolgte die physische Lagerbewirtschaftung von Seiten des Bw. Sofern ein Kunde innerhalb des Auktionszeitraumes sich für die auf eBay eingestellten Waren entschied, musste von diesem die Ware sofort oder per Nachnahme bezahlt werden. Die Überwachung und Überprüfung der Zahlungseingänge auf dem Bankkonto erfolgte durch dasselbe EDV-System, welches auf Grund der Bestellungen und Auftragsnummern erkennt, welche Waren an welchen Kunden zu versenden waren. Nach Eingang der Zahlung auf dem Bankkonto für die ersteigerte Ware erfolgte elektronisch die Freigabe der Warenlieferung per Adressenausdruck und Lieferschein, auf welchem die E-Ltd aufschien. Die Warenauslieferung, welche ebenfalls von Seiten des Bw durch Zusammenstellung der einzelnen Warenpakete, Verpackung und Beschriftung vorbereitet wurde, erfolgte ausschließlich durch die Fa. UPS, da diese mit der Software verbunden war. Mit Übernahme und elektronischer Rückbestätigung durch die Fa. UPS wurde der

Warenbestand im Lager automatisch aktualisiert und es wurden Rechnungen, auf welchen ebenfalls die E-Ltd aufschien, an die Kunden ausgestellt und verschickt. Reklamationen und Retourwaren wurden ebenfalls im Rahmen des Einzelunternehmens des Bw bearbeitet.

Im Schriftsatz vom 20.8.2012 führt der Bw ergänzend aus, dass er die Verfügbarkeit im Lager meldete, die Produktbeschreibung von ihm oder dem Lieferanten erstellt wurde bzw. es standardisierte Vorlagen der Produktbeschreibung gab, bei denen nur Variablen getauscht wurden, das Einstellen bei eBay von der Software mittels Startzeitplanung erfolgte und auch die Auftragsbearbeitung, Rechnungserstellung, Liefererstellung ebenso wie der Zahlungsabgleich und das Mahnwesen automatisch von der Software durchgeführt wurde, er jedoch bei Fehlüberweisungen an die Bank, bei Stornierungen und defekter Ware ohne Garantie bei der Reklamationsabwicklung involviert war.

Diese Darstellungen des Bw weisen nun nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aus den nachstehend dargestellten Gründen eindeutig darauf hin, dass nicht nur den Ankauf, sondern auch der Verkauf bzw. Vertrieb der Waren zur Gänze im Verantwortungsbereich und Einflussbereich des Bw lag:

Die Darstellung des Bw zeigt zunächst, dass eine weitgehende elektronische Abwicklung der Unternehmensaktivitäten in einem Netzwerk erfolgte. Der Handel mit Leasing-Computerhardware (Notebooks) und neuwertigen Großbildfernsehern erfolgte im elektronischen Geschäftsverkehr. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von E-Commerce. Für den elektronischen Handelsverkehr wird eine geeignete Software benötigt, die es durch die Bedienung einzelner Personen möglich macht, den gesamten Warenverkehr elektronisch abzuwickeln.

Für derartige Programme und Software gibt es einen Markt, so bietet die vom Bw angesprochene L-GmbH seit 1998 Komplettlösungen rund um Online-Auktionen [an]. Mit über 180 unterstützten Auktionsplattformen, wozu neben so namhaften Häusern wie eBay oder Ricardo.ch auch OneTwoSold und Azubo zählen, gilt die L-GmbH weltweit als führender Hersteller von Auktions-Tools. Die L-GmbH wurde 2001 - als erstes Unternehmen in Europa - xxxxxxxx. Neben den Produkten ‚L30‘, ‚MMM‘ nutzen viele namhafte Powerseller den seit April 2002 verfügbaren Dienst ‚LLL‘ zur komfortablen Verwaltung der zahlreichen Online-Auktionen. Außer dem vollautomatisierten Einstellen von Auktionen bietet LLL neben einer umfassenden Kaufabwicklung auch zahlreiche Statistik- und Mahnfunktionen. LLL kombiniert so die Funktionen einer Warenwirtschaft mit denen eines vollautomatischen Auktionstools (vgl. www.pressexxxx).

Aus diesen Ausführungen lässt sich nun einerseits ableiten, dass auch in Europa während des Streitzeitraumes grundsätzlich bereits Komplettlösungen rund um Online-Auktionen angeboten wurden, und andererseits derartige Komplettlösungen die Geschäftsabwicklung durch die Möglichkeit der weitgehenden Automatisierung der einzelnen zu setzenden Schritte auch durch Einzelpersonen bzw. ohne großen Personalaufwand ermöglicht.

Der Bw verfügte laut seinen Schilderungen während des Streitzeitraumes zweifellos über ein derartiges Programm bzw. eine derartige Software.

Mit Hilfe dieses Programmes war dem Bw auf jeden Fall der Vertrieb der von ihm angekauften Waren über eBay im Rahmen seines Einzelunternehmens möglich. Aus den Darstellungen des Bw lässt sich ableiten, dass die dem Bw zur Verfügung stehende Software bzw. das Programm, sofern die Vorgänge nicht automatisiert waren, tatsächlich von Seiten des Bw im Rahmen seines Einzelunternehmens bedient wurden. So wurde der Bw z.B. bei der Einstellung der Produktbeschreibung, bei der Meldung der Verfügbarkeit oder bei Fehlüberweisungen an die Bank durch entsprechende Bedienung des Programms tätig.

Im Schriftsatz vom 20.8.2012 führte er auch aus, dass die L-GmbH (zuvor L1-Ltd / L-Ltd) die Software-Wartung durchführte. Es ist somit ausdrücklich festzuhalten, dass die Wartungsarbeiten nicht von der E-Ltd, sondern von diesen genannten Unternehmen tatsächlich durchgeführt wurden.

Ausgeschlossen werden kann zusätzlich, dass die E-Ltd Softwareprogramme rund um Online-Auktionen selbst entwickelte, da sie dafür weder das erforderliche Personal und die erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung hatte.

Die gesamte Geschäftsabwicklung, bestehend aus der Warenbeschaffung und dem Vertrieb auf eBay sowie die damit verbundene Qualitätskontrolle der Ware, der physischen Lagerbewirtschaftung und Vorbereitung der Versendung, der Überwachung und Kontrolle der Zahlungsvorgänge sowie der aufgrund der weitgehend elektronischen Geschäftsabwicklung erforderliche Bedienung der Software erfolgte somit tatsächlich im Rahmen des Einzelunternehmens des Bw. Davon, dass die E-Ltd den Vertrieb der Ware und der damit verbundenen Bedienung und Wartung der entsprechenden Software oder der Programmierung übernommen habe, kann also keine Rede sein, da die E-Ltd weder über Büroräumlichkeiten noch Personal zur Durchführung der vom Bw angesprochenen Tätigkeiten verfügte und umgekehrt die dem Bw zur Verfügung stehende Software es dem Bw tatsächlich ermöglichte, sämtliche Schritte der Geschäftsabwicklung im Rahmen seines Einzelunternehmens ohne großen Personalaufwand durchzuführen. Die Wartung dieses Programms erfolgte - wie der Bw selbst ausführt - durch die Firmen L-GmbH bzw. zuvor L1-Ltd / L-Ltd.

Letztlich kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass für den Ankauf geeigneter Software die Hilfe einer zwischengeschalteten GmbH benötigt wird. Ebensowenig ist die Zwischenschaltung einer GmbH für den Abschluss eines Wartungsvertrages erforderlich.

Aufgrund all dieser Überlegungen kommt der Unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis, dass der Fa. E-Ltd im Rahmen des Verkaufs der vom Bw als Einzelunternehmer angekauften Waren über eBay keine wirtschaftliche Funktion zukommt. Für die gesamte Geschäftsabwicklung ist dem Bw eine geeignete Software zur Verfügung gestanden, welche auch laufend von Fa. L-GmbH (früher L1-Ltd / L-Ltd) gewartet wurde. Zusätzlich wurde die für die Zwischenlagerung der angekauften und noch

nicht verkauften Geräte erforderlichen Räumlichkeiten in DX von ihm angemietet, die physische Lagerbewirtschaftung wurde in seinem Einzelunternehmen durchgeführt, der Bw führte auch die Qualitätskontrolle der Geräte bzw. der Ware im Rahmen seines Einzelunternehmens durch und stellte die zu versendenden Warenpaket zusammen bzw. setzte er im Rahmen seines Einzelunternehmens alle für die Versendung erforderlichen Schritte, er war Ansprechpartner der Käufer bzw. eBay-Ersteigerer im Falle von Reklamationen etc. und nahm die Bearbeitung der Retourwaren aufgrund von Reklamationen vor. Nicht nur der Einkauf, sondern auch der Vertrieb wurde also zur Gänze vom Bw bzw. im Rahmen seines Einzelunternehmens durchgeführt.

Die E-Ltd entfaltete keine Tätigkeit und es kann ihr daher keine wirtschaftliche Funktion zukommen.

Hinzukommt, dass der Bw - wie die Ablichtung der Unterlage über die Eröffnung von Konten/Depots zeigt - auch der Eröffner und der alleinige Verfügungsberechtigte über das Konto bei der I-Bank, München, war, auf welchem die Käufer bzw. eBay-Ersteigerer den Kaufpreis einzahlen mussten und über welches zB allfällige Gutschriften abgewickelt wurden. Der Bw war somit alleiniger Verfügungsberechtigter über die aus dem eBay-Verkauf erzielten Erlöse, welche - nach dem Ermittlungsstand des Finanzamtes - zur Gänze auf dieses Konto geflossen sind.

Der Bw ist also als Träger der Erwerbstätigkeit anzusehen. Er verwirklichte die Geschäftsidee, nutzte eine sich ihm bietende Marktchance, erbrachte sämtliche Leistungen, sowohl im Bereich des Einkaufs als auch im Bereich des Verkaufs mit Hilfe einer entsprechenden Software, beeinflusste damit den geschäftlichen Erfolg und konnte über die Erlöse verfügen. Er wickelte sämtliche Geschäfte ab und war auch einziger Ansprechpartner sowohl der Verkäufer als auch der Käufer der gehandelten Gegenstände. Der Bw verfügte also über die Einkunftsquelle. Dementsprechend muss der Unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis kommen, dass die in den Jahren 2004 bis 2006 aus dem eBay-Verkauf bzw aus der eBay-Versteigerung gebrauchter Leasing-Computerhardware (Notebooks) sowie neuwertiger Großbildfernseher erzielten Einkünfte dem Bw im Rahmen seines Einzelunternehmens zuzurechnen sind." (Finanzstrafakt Band I, Bl. 76 bis 81).

H. Bezug genommen wurde von den Verfahrensparteien weiters auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2015, Zlen. 2013/15/0166 und 2012/15/0228, mit welchem die obgenannte Berufungsentscheidung des UFS nach Beschwerden des Beschuldigten und des Finanzamtes aufgehoben worden ist.

I. Im nach der Aufhebung der Berufungsentscheidung des UFS fortgesetzten korrespondierenden Abgabenverfahren erging am 23. Juni 2015 unter der GZ. RV/6100172/2015 eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes, in welcher zum Verfahrensgegenstand ausgeführt wird:

"Der Beschwerdeführer (Bf) erzielte als Einzelunternehmer in den Streitjahren 2004 bis 2006 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die gewerbliche Tätigkeit des Bf bestand im Ankauf von gebrauchter Leasing-Computerhardware (Notebooks) sowie neuwertiger Großbildfernseher von deutschen EDV-Firmen und dem Verkauf dieser Waren bzw. Artikel über seinen persönlichen Account bei eBay. Der Bf führte weiters die Lagerung, die Qualitätskontrolle, die Versendung durch einen Paketzusteller, die Bearbeitung von Reklamationen, Rücksendungen etc. im Rahmen seines Einzelunternehmens durch. Laut Rechnung war Vertragspartner der Käufer bzw. der eBay-Ersteigerer allerdings jeweils die Fa. E-Ltd mit Sitz in QQQLondon und der von den Käufern bzw. eBay-Ersteigerern zu zahlende Betrag war an die I-Bank, München, iiili, zu überweisen, wobei Inhaber dieses Kontos die britische Gesellschaft war. Kontoeröffner und Verfügungsberechtigter war der Bf. Laut Angaben des Bf sei aufgrund einer mündlich vereinbarten Aufgabenteilung zwischen ihm und der britischen Gesellschaft eine Margenteilung erfolgt.

Nach einer über die Jahre 2003 bis 2005 durchgeföhrten Außenprüfung rechnete das Finanzamt dem Bf sämtliche eBay-Auktionsumsätze der britischen Gesellschaft als Einkünfte im Rahmen seines Einzelunternehmens zu und setzte die Einkommensteuer für 2003 bis 2006 mit Bescheiden vom 28.09.2007 und 19.05.2008 neu fest.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 brachte der Bf mit Schriftsätzen vom 25.10.2007 und vom 17.06.2008 jeweils Berufung ein, in denen er sowohl die Zurechnung an sich als auch die Höhe der festgestellten Einkünfte bekämpfte. Im Zuge des Berufungsverfahrens zog der Bf allerdings die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 zurück, nachdem der damals zuständige Unabhängige Finanzsenat ihm eine höhere Neuberechnung der diesbezüglichen Einkünfte durch das Finanzamt nach Korrektur eines Rechenfehlers vorgehalten hatte.

Mit Berufungsentscheidung vom 24.10.2012, RV/0117-S/12, miterl. RV/0060-S/11, wurde den Berufungen teilweise Folge gegeben. Die aus dem eBay-Verkauf gebrauchter Leasing-Computerhardware (Notebooks) sowie neuwertiger Großbildfernseher erzielten Einkünfte wurde dem Bf zur Gänze zugerechnet, da er über die Einkunftsquelle verfügte. Wegen des Erfordernisses der Zurechnung sämtlicher Einkünfte zum Einzelunternehmen bestand die grundsätzliche Schätzungsberichtigung. Im Rahmen des Berufungsverfahrens wertete das Finanzamt für die Streitjahre 2004 bis 2006 die Kontobewegungen des deutschen Bankkontos aus und ermittelte so die Warenerlöse. Daran knüpfte der Unabhängige Finanzsenat an, wobei er aber neben den bereits vom Finanzamt anerkannten Handelswareneinsätzen und sonstigen Aufwänden die Notwendigkeit zum Ansatz weiterer Betriebsausgaben sah.

Zu der sich im Rahmen der Berufungsentscheidung ebenfalls stellenden Frage der Anerkennung von Verlustvorträgen vertrat der Unabhängige Finanzsenat im Wesentlichen die Ansicht, dass aufgrund nachgereicherter bzw. ermittelter Unterlagen allfällige sich in den Jahren 2004 bis 2006 ergebende Verluste vortragsfähig seien. Im Jahr 2003 liege demgegenüber keine periodengerechte Gewinnermittlung vor und daher sei der Verlust 2003 als nicht vortragsfähig anzusehen.

Diese Berufungsentscheidung bzw. dieser Bescheid wurde - nach Erhebung einer Beschwerde sowohl durch den Bf als auch durch das Finanzamt - mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.01.2015, 2013/15/0166, 2012/15/0228, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt die Rechtssache nach § 42 Abs. 3 VwGG in der für die vorliegende Berufungsentscheidung geltenden Fassung in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat, und die Berufungen vom 25.10.2007 und vom 17.06.2008 gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 gelten wiederum als unerledigt.

[...]

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt im Erkenntnis vom 29.01.2015, 2013/15/0166, zu den einzelnen Streitpunkten im Wesentlichen folgende Rechtsanschauung:

1. Einkünftezurechnung:

,Die in freier Beweiswürdigung getroffene Beweiswürdigung der belangten Behörde ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen. Ob die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. etwa das hg Erkenntnis vom 28.10.2010, 2009/15/0011).

Der Beschwerde des Erstbeschwerdeführers gelingt es nicht, die Beweiswürdigung der belangten Behörde hinsichtlich der Einkünftezurechnung insgesamt als unschlüssig erkennen zu lassen oder eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuzeigen.'

2. Verlustabzug:

,Der Verlustabzug ist nach hg. Rechtsprechung von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt, wobei die Verrechnungs- und Vortragsgrenzen des § 2 Abs. 2 b EStG 1988 zu beachten sind. Ein allfälliger Rest ist bei Vorliegen hinreichender Einkünfte im jeweils nächstfolgenden Jahr abzuziehen. Über die Höhe des vorzutragenden Verlustes wird dabei für das Jahr abgesprochen, in welchem der Verlust entstanden ist, wobei der Bescheid dieses Jahres diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung auch für die Folgejahre hat. Ob der ziffernmäßig feststehende Verlust auch vorgetragen werden darf, ist aber jeweils in jenem Jahr zu entscheiden, in welchem der betreffende Vortrag vorgenommen werden soll (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19.9.2013, 2012/15/0014, mwN).

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 25.6.1997, 94/15/0083, bereits darauf hingewiesen, dass angesichts der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes

ein Verlustvortrag nur dann unzulässig sein kann, wenn die Mängel der Buchführung nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlen und dieses somit insgesamt als für eine periodengerechte Gewinnermittlung ungeeignet erscheinen lassen. Der Verlustvortrag bleibt dagegen immer dann zulässig, wenn der Verlust seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist, mag auch eine Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung erforderlich sein (vgl. die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes VfGH 3.3.1987, G 170-171/86, Slg. 11260/1987; VfGH 12.10.1987, Slg. 11495; sowie VfGH 26.2.1996, B 370/95, Slg. 14406).

Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gilt der gleiche Maßstab (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 18 Abs. 6 und 7 Tz 6.1.).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid, die Verluste des Jahres 2003 mit folgender Begründung als ‚nicht vortragsfähig‘ angesehen:

„Für 2003 liegt einerseits das Rechenwerk des (Erstbeschwerdeführers) (ohne die Einkünfte der (zwischengeschalteten Gesellschaft)) und andererseits ein Betriebsprüfungsbericht mit einer Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, der sowohl wesentliche Unrichtigkeiten hinsichtlich der Berechnung der Betriebseinnahmen als auch der Betriebsausgaben aufweist. Hinzukommt, dass die im Spruch des Einkommensteuerbescheides 2003 angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit den Ergebnissen der Betriebsprüfung nicht übereinstimmen. Insgesamt lässt sich daher sagen, dass im Jahr 2003 keine periodengerechte Gewinnermittlung vorliegt und daher der Verlust 2003 als nicht vortragsfähig anzusehen ist.“

Entscheidend ist für die Versagung des Verlustvortrages allerdings nicht, ob bei der Neuberechnung der Einkünfte des Erstbeschwerdeführers im Betriebsprüfungsbericht Unrichtigkeiten hinsichtlich der Berechnung der Betriebseinnahmen als auch der Betriebsausgaben vorlagen oder ob die im Spruch des Einkommensteuerbescheides 2003 angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit den Ergebnissen der Betriebsprüfung übereingestimmt haben.

Entscheidend für die Vortragsfähigkeit des Verlustes ist im Beschwerdefall vielmehr, ob durch die Mitwirkung des Erstbeschwerdeführers im Rahmen der Betriebsprüfung vor der Abgabenbehörde letztlich ein (ergänztes) Rechenwerk vorgelegen ist, das unter Einbeziehung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben der ihm zugerechneten Einkunftsquelle es erlaubt hat, den Verlust seiner Höhe nach in überprüfbarer Form zu errechnen.

Diesbezügliche Feststellungen hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht getroffen, weshalb letztlich die Begründung für die Versagung des Verlustvortrages unzureichend geblieben ist.“

3. „Abzugsposten“:

,Die Amtsbeschwerde des zweitbeschwerdeführenden Finanzamtes weist darauf hin, dass die belangte Behörde bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 einen im Jahr 2004 auf das Münchner Konto der zwischengeschalteten Gesellschaft zugeflossenen Betrag von 203.544 Euro aus den vom Finanzamt angesetzten Betriebsausgaben ausgeschieden hat.‘

,Das Finanzamt wendet sich gegen den Ansatz dieses ‚Abzugspostens‘, weil dieser Betrag im Jahr 2004 zweifelsohne und unbestritten auf dem Münchner Bankkonto eingegangen sei. Bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner seien Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben jedoch immer im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu erfassen. Eine allfällige Doppelerfassung wäre im Jahr 2003 zu korrigieren....‘

,Mit diesem Vorbringen zeigt das Finanzamt eine inhaltliche Unrichtigkeit der Schätzung der belangten Behörde auf. Die von der belangten Behörde geschilderten Unzulänglichkeiten der Daten, auf deren Grundlage die Einkommensteuer 2003 festgesetzt worden ist, hätten im Jahr 2003 zu einem entsprechenden Abschlag führen müssen. Auf diese Weise hätte berücksichtigt werden können, dass die Liste der im Jahr 2003 abgeschlossenen Geschäftsfälle auch Geschäftsfälle umfasst, bei denen der Zahlungseingang erst im nächsten Jahr erfolgt ist. Eine Korrektur von Fehlern in der Einkünfteberechnung 2003 kann aber – unabhängig davon, ob sie die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Doppelerfassung zu Lasten des Erstbeschwerdeführers oder etwa den vom Finanzamt erwähnten Rechenfehler zu Gunsten des Erstbeschwerdeführers betrifft – nicht im Rahmen der Gewinnermittlung 2004 erfolgen.‘

Zur Frage der Vortragsfähigkeit des im Einkommensteuerbescheid 2003 angesetzten Verlustes hat das Bundesfinanzgericht mit Schriftsatz vom 23.04.2015 einen Vorhalt im Wesentlichen mit folgendem Inhalt an den Bf gerichtet:

Für das Jahr 2003 würden keine Bankdaten der Bank zur Verfügung stehen, obwohl dieses Bankkonto bereits am 01.10.2003 eingerichtet worden sei. Es lasse sich somit nicht ermitteln, ob und in welcher Höhe auf diesem Konto der Fa E-Ltd, die bereits am 12.09.2003 gegründet worden sei, bis 31.12.2003 Auktionserlöse zugeflossen seien.

Der Bf würde als Kontoeröffner und Verfügungsberichtigter eingeladen werden, die Bankdaten der I-Bank, München, für 2003 vorzulegen. Weiters möge bekanntgegeben werden, auf welches Konto bzw. auf welche Konten die im Jahr 2003 seit 01.01.2003 erzielten Auktionserlöse vor der Eröffnung des genannten Kontos am 01.10.2003 geflossen seien. Dieses Konto bzw. diese Konten wäre bzw. wären ebenfalls vorzulegen. Aufgrund dieser Beweisunterlagen wären die im Jahr 2003 insgesamt zugeflossenen Betriebseinnahmen vom Bf rechnerisch darzustellen.

Die im Jahr 2003 zugeflossenen Betriebsausgaben würden sich nach der Aktenlage wie folgt zusammensetzen:

Handelswaren BRD -€ 472.464,46

Handelswaren igE -€ 148.054,20

Sonstiger Aufwand -€ 223.767,83

Summe € 844.286,49

Der Bf möge bekanntgeben, ob der Ansatz dieser Betriebsausgaben richtig sei. Sofern aus Sicht des Bf eine Änderung erforderlich sei, wäre diese Änderung durch geeignete Unterlagen bzw. Belege zu beweisen und die insgesamt im Jahr 2003 zugeflossenen Betriebsausgaben rechnerisch darzustellen.

In einem sowohl an das Finanzamt als auch an das Bundesfinanzgericht adressierten Schriftsatz vom 20.05.2015 hat der Bf unter Punkt 10 eine Stellungnahme zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 23.04.2015 abgegeben und darin im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Der Bf sei der Ansicht, dass das Bundesfinanzgericht keine gesetzliche Grundlage habe, die Unterlagen aus 2003 nochmals anzufordern, außerdem sei er durch das eingeleitete Strafverfahren nicht mehr zur Mitwirkung verpflichtet. Die nochmalige Vorlage der Unterlagen erfolge daher unter Protest. Eine Beanstandung der Buchführung sei niemals gekommen und zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung sei das ergänzte Rechenwerk vorhanden gewesen, das Finanzamt habe sich aber zu einer abweichenden Berechnung entschieden. Es werde beantragt, die gesamte Buchführung 2003 im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vorlegen zu dürfen. Zusammenfassend sei erwähnt, dass alle Bankdaten des Gewerbebetriebes vom Finanzamt geprüft worden seien, die Auktionserlöse seien bis 9/2003 auf die Bankkonten des Gewerbebetriebes (welche vom Finanzamt bereits eingehend geprüft worden seien) gegangen, anschließend sei eine Abgrenzung erfolgt, die Artikel seien aus der alten Software auslaufend bei eBay in das neue Softwaresystem der Gesellschaft importiert worden (der Lagebestand sei an die Gesellschaft fakturiert worden) und alle Auktionen seien neu gestartet worden und ab 10/2003 auf das Bankkonto der Gesellschaft überwiesen worden. Für die Gesellschaft sei der Bf nicht zur Mitwirkung verpflichtet, da die Gesellschaft im Amtshilfeverfahren geprüft werden könne. Vor 9/2003 habe die Gesellschaft keine Auktionserlöse getätigt (bzw. kurz vorher zu Testzwecken beim Gewerbebetrieb gebucht worden zum Testen der Software). Insofern das Bundesfinanzgericht die Bankdaten der E-Ltd 2003 noch mal prüfen wolle, so würden diese hiermit nochmals zur Verfügung gestellt. Weiters werde beantragt, das Rechnungsbuch der Gesellschaft vorlegen zu dürfen. Zum einen sei damit dokumentiert, dass die Bankdaten vorhanden gewesen seien, zum anderen würden die Einnahmen und Ausgaben der Gesellschaft ohnehin erst zum Bilanzstichtag der Gesellschaft, welche zeitversetzt 09/2003 bis 09/2004 sei, wirken. Die Produktverkäufe an die Gesellschaft hätten auch auf den Bankbelegen der Gesellschaft geprüft werden können und die Gewinne der Gesellschaft anhand der Jahresabschlüsse. Grundsätzlich dürfe festgehalten werden, dass sowohl die eingereichte Buchhaltung (Einkommensteuererklärung 2003) die Hinzurechnung der Gesellschaft in Form von Einkünften berücksichtige, also auch die von der Behörde angestellte Berechnung. Unterschied sei lediglich, dass die Behörde das Bankkonto der Gesellschaft zurechne und nicht die Gewinne bzw. Zufluss von der Gesellschaft an den Gewerbebetrieb.

Der Bf hätte im Jahr 2003 nicht mehr tun können als die Daten zu beantragen und vorzulegen wie er es getan habe. Der Bf könnte eben die Behörde nicht zwingen, einen richtigen Bescheid für 2003 zu erstellen, sondern er könnte nur bei (Höchst) Gerichten einen Bescheid anfechten, der ihn beschwere. Die Behörde habe den Bf in dem Glauben bestärkt, dass alle Unterlagen vorhanden seien, indem die Behörde dargelegt habe, dass es einen Rechenfehler seitens der Behörde gegeben habe, aber eben alle Unterlagen vorhanden seien, gleichzeitig sei aber keine Entscheidung herbeigeführt worden.

Letztlich könnten die Bankdaten von 2003 der Gesellschaft ohnehin nicht im Einkommensteuerbescheid 2003 Wirkung entfalten, da eben die Gewinne 2004 zufließen würden und die Produktverkäufe bereits zum Zeitpunkt der Zahlung (korrekt) zugeflossen seien bzw. den Unterlagen des Gewerbetriebes entnommen werden könnten. Produktverkäufe und Zahlungszuflüsse an den Gewerbetrieb könnten auch anhand der Bankdaten vom Gewerbetrieb geprüft werden.

Das Jahr 2003 sei nicht mehr anhängig, eine Aufbewahrungspflicht für 2003 bestehet nicht mehr. Ebenfalls sei es nicht für die Höhe des Verlustvortrages entscheidend, da über die Höhe schon abgesprochen worden sei. Auch wäre das Rechenwerk mit dem Jahresabschluss der Gesellschaft vorgelegen, zusätzlich hätte eine Auswertung der eBay-Provisionsabrechnungen die Auktionserlöse genau dargestellt. Die vom Bundesfinanzgericht vorgelegte Berechnung der Betriebsausgaben sei nicht nachvollziehbar. Letztlich seien alle Unterlagen des Gewerbetriebes im Jahr 2003 vorgelegt worden und es sei kein Hinweis gekommen, dass Unterlagen fehlen würden. Für die Gewährung des Verlustvortrages komme es darauf an, ob die Unterlagen der hinzugerechneten Gesellschaft vorhanden gewesen seien. Zusammengefasst werde noch mal dargelegt, wie der Bf den Gewinn des (ergänzten) Rechenwerks darlegen würde:

Der Bf habe im Rahmen des Gewerbetriebes im Jahr 2003 den Warenbestand an die Gesellschaft fakturiert. Sollte nun die Behörde einwenden, dass dieser Vorgang nicht als Einnahme gebucht werde, sondern nur die tatsächlichen Zuflüsse am Bankkonto der Gesellschaft (bzw. in weiterer Folge an den Gewerbetrieb), so müsste man die € 203.544,00 als Einnahmen eliminieren und durch die Einnahmen am Bankkonto der Gesellschaft ersetzen – fakturiert Gewerbetrieb an Ltd € 203.544,00, davon bezahlt in 2003 € 112.144,50, d.h. das Betriebsergebnis des Gewerbetriebes des Bf würde sich um € 91.399,50 verschlechtern.

Davon abgesehen würden noch andere nicht berücksichtigte Abgrenzungen und Ausgaben eintreten, wie zB die vom unabhängigen Finanzsenat anerkannten Ausgaben für 2003 für C seien hier nicht berücksichtigt, ein weiterer Umstand, der aber derzeit für den Bf schwer nachvollziehbar sei, dass es im Jahr 2003 zu mehreren Softwareumstellungen seitens der I-Bank gekommen sei und teilweise das Internetbanking nicht funktioniert habe, daraus resultierend sei damals der I-Bank vorgeworfen worden, das ein Geld (Saldobestand von rund € 16.000,00) vom Konto verschwunden sei, auch seien zwei Bankbelege angeblich nicht auffindbar gewesen. Der Bf habe sich damals nicht genau ausgekannt, wie er das beweisen sollte und sei sich auch nicht sicher über

diesen Umstand gewesen. Jetzt aber sehe sich der Bf, wenn er die Salden zurückrechne, bestätigt, dass ein Saldo von der Bank 2003 verschwunden sei bzw. unrechtmäßig entwendet worden sei. Außerdem seien die Fahrten zum Lager DX (wie sie bereits in den Folgejahren anerkannt worden seien) ebenfalls nicht enthalten. Auch seien im Jahr 2003 noch zwei Themen einer (möglichen) Berichtigung anhängig, welche zwar mit dem ursprünglichen Steuerberater diskutiert worden seien, durch die Prüfung sei es aber zu keiner abschließenden Buchung gekommen. Diese würden zwei Vorgänge betreffen und zwar erstens, dass für die Anschaffung des Büros Möbel [gekauft] und Kosten entstanden seien und zweitens bei der Versicherungsleistung von der Versicherung die Vorlage von Rechnungen verlangt worden sei und diese dann teilweise nicht als Ausgaben gebucht worden seien. Betrachte man all diese Dinge, so sei in etwa der errechnete Verlust des Finanzamtes der Höhe nach richtig (mit Sicherheit nicht genau), aber der Bf könne nur einen Bescheid verlangen, der ihn nicht beschwere und nicht einen richtigen. Auch seien im Jahr 2003 mehrere Fahrten zu den Banken im Ausland zwecks Kontoeröffnung unternommen worden (Barcelona, Triest, Straßburg), diese Fahrten und Übernachtungen seien ebenfalls noch als Ausgaben zu buchen. Es möge sein, dass der Verlustvortrag nicht genau stimme, aber er stimme in etwa und in der folgenden Steuerberechnung seien die Auswirkungen nur minimal. Würde der Verlustvortrag gewährt werden, so werde der Bf voraussichtlich auch auf die nicht aufgebuchten Belege im Jahr 2004 verzichten, da sie steuerlich keine Auswirkungen mehr hätten bzw. nur sehr geringe.

Unter Punkt 16 hat der Bf eine Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorgenommen:

	2003	2004	2005	2006
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-142.190,72	-162.877,20	161.246,68	114.874,46
Abzugsposten lt. VwGH		203.544,00		
Gewinn ohne Verlustvortrag	-142.190,72	40.666,80	161.246,68	114.874,00
Berichtigungen Zuflusszeitpunkt an Gewerbebetrieb		21.764,48	-72.866,64	50.207,62
Ausgabe Mwst				-12.933,08
Abzügl. Gewinn der Gesellschaft Umrechnung 1,4		16.770,60	12.098,00	10.918,60

Gewinn aus Gewerbebetrieb		45.660,68	76.281,24	141.230,40
Verlustvortrag		-32.245,51	-57.210,93	-31.663,52
Summe		11.415,17	19.070,31	109.568,88

Zum ‚berichtigen Zuflusszeitpunkt an den Gewerbebetrieb‘ hat der Bf unter Punkt 13 ausgeführt, dass dies nur jener Zeitpunkt sein könne, zu dem der Gewerbebetrieb das Geld von der Gesellschaft erhalte.

Die deutsche Mehrwertsteuer ist in Punkt 5 angesprochen worden.

Die Punkte 1 bis 4 und 6 bis 9 des Schriftsatzes vom 20.05.2015 enthalten Ausführungen zu folgenden Überschriften: Ergänzung/Zusammenfassung zur Berufung, Hinzurechnung der Gesellschaft, Doppelbesteuerungsabkommen, Verlustvortrag, halber Durchschnittssteuersatz, Anträge, Ausgaben nicht gebucht, sonstige Ausgaben 2004 laut VwGH-Beschwerde, Periodenverschiebung, Schätzung und Leistung der Gesellschaft. Unter Punkt 11 hat der Bf zur Überprüfung der Buchführung 2003 und 2004 verschiedene Beweisanträge gestellt. In Punkt 12 finden sich Ausführungen zur Niederlassungsfreiheit, in Punkt 14 zur Betriebsstätte, in Punkt 15 zur Ausschüttung der Gewinne der E-Ltd an den Bf, in Punkt 17 geht er auf einen Rechtsmittelverzicht des Finanzamtes, das Recht auf ein faires Verfahren und Verfassungsverstöße ein, im Punkt 18 stellt er in Frage, ob noch eine Mitwirkungspflicht für 2003 bestehe, wenn doch schon alle Unterlagen vorgelegt worden seien und im Amtshilfeweg das Rechenwerk der Gesellschaft auch zu erfahren sei oder die Auktionserlöse auch auf dem Weg der eBay-Provisionsabrechnung festzustellen sei. In Punkt 19 wird letztlich mitgeteilt, dass die Jahresabschlüsse des Gewerbetriebes und der Gesellschaft in Form einer CD übermittelt würden.“

Dazu hat das Bundesfinanzgericht in der Steuersache wie folgt erwogen:

„Als Sonderausgaben sind nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur

- wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und
- wenn die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.

Vorweg ist festzuhalten, dass der Bf seit Beginn seiner gewerblichen Tätigkeit im Mai 2000 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Einnahmen-Ausgabenrechnung auf Basis des § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte. Aufgrund der vom Bf eingereichten Steuererklärungen

war er erst ab dem Kalenderjahr 2006 zur Führung von Büchern verpflichtet. Auch nach den Feststellungen der Betriebsprüfung wäre die Buchführungspflicht erst im Kalenderjahr 2006 eingetreten. Die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Veranlagungsjahr 2003 durch Einnahmen-Ausgabenrechnung war somit zulässig. (vgl. Berufungsentscheidung vom 24.10.2012, RV/0117-S/12, miterl. RV/0060-S/11, Seite 44 ff).

Wie bereits in der Berufungsentscheidung vom 24.10.2012, RV/0117-S/12, miterl. RV/0060-S/11, Seite 52 ff, dargelegt, ist des weiteren davon auszugehen, dass der Bf seine im Mai 2000 begonnene gewerbliche Tätigkeit Ende 2002/Anfang 2003 umwandelte und seit 2003 in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortführte. Dementsprechend kann von einer Betriebseröffnung (An- und Verkauf von elektronischen Waren auf der Auktionsplattform eBay) im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 mit Beginn des Jahres 2003 ausgegangen werden, sodass Verluste aus den drei ersten Veranlagungsjahren, beginnend mit 2003, bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen abzugsfähig sind.

Aus dem in § 18 Abs. 7 EStG 1988 enthaltenen Verweis auf den Abs. 6 des § 18 EStG 1988 kann geschlossen werden, dass der Verlustvortrag eine Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen- Ausgabenrechnung – wie Abs. 6 die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung – voraussetzt (vgl. *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 18 Abs. 6 und 7 Tz 6.1, VwGH vom 29.01.2015, 2013/15/0166).

Im fortgesetzten Verfahren ist nun zu prüfen, ob durch die Mitwirkung des Bf im Rahmen der Betriebsprüfung vor der Abgabenbehörde letztlich ein (ergänztes) Rechenwerk vorgelegen ist, das unter Einbeziehung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben der ihm zugerechneten Einkunftsquelle es erlaubt hat, den Verlust seiner Höhe nach in überprüfbarer Form zu errechnen.

Grundsätzlich ist dazu festzuhalten, dass die für das Kalenderjahr 2003 vom Bf zulässigerweise gewählte § 4 Abs. 3-Gewinnermittlung bzw. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung gegenüber der grundlegenden Gewinnermittlungsart des Betriebsvermögensvergleiches eine vereinfachte Gewinnermittlung im Wege einer Geldflussrechnung ist. Die Ermittlung bezieht sich dem Grunde nach auf eine Gegenüberstellung der zugeflossenen Betriebseinnahmen und abgeflossenen Betriebsausgaben. Bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung werden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nicht im Zeitpunkt des Entstehens, sondern im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung bzw. Verausgabung erfasst. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Geldfluss in bar oder über Bankkonten erfolgt. (vgl. *Marschner* in Jakom EStG, 2015, Rz 237 34).

Weiters muss dem Bf darin zugestimmt werden, dass tatsächlich nicht die Vorlage zusätzlicher Unterlagen für das Jahr 2003 im gegenständlichen Verfahren für die Überprüfung, ob ein der Umschreibung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechendes (ergänztes) Rechenwerk vorliegt oder nicht, maßgeblich ist. Es ist vielmehr zu prüfen, ob bis zum Zeitpunkt der Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 mit Schriftsatz vom 20.03.2012 durch die Mitwirkung des Bf ein (ergänztes) Rechenwerk vorgelegen ist, das unter Einbeziehung der Betriebseinnahmen und

Betriebsausgaben der ihm zugerechneten Einkunftsquelle es erlaubt hat, den Verlust seiner Höhe nach in überprüfbarer Form zu errechnen.

Dazu ist festzuhalten, dass der Bf am 07.07.2005 eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung 2013 im Zusammenhang mit seiner gewerblichen Tätigkeit (Ankauf von gebrauchten elektronischen Waren und deren Verkauf auf der Auktionsplattform eBay unter Zwischenschaltung der Fa. E-Ltd) beim Finanzamt einreichte, in welcher ein Jahresüberschuss von € 14.770,73 ausgewiesen wurde. Im Jahr 2007 wurde sodann eine Außenprüfung über die Jahre 2003 bis 2005 durchgeführt und dabei zunächst die Zwischenschaltung der britischen Gesellschaft E-Ltd und letztlich die Notwendigkeit zur Zurechnung der von der E-Ltd erzielten Einkünfte zum Gewerbebetrieb des Bf festgestellt. Auch der Unabhängige Finanzsenat kam zu dem Ergebnis, dass der Fa. E-Ltd keine wirtschaftliche Funktion zukam und der Bf als Träger der Erwerbstätigkeit anzusehen ist und die aus dem eBay-Verkauf bzw. aus der eBay-Versteigerung gebrauchter Leasing-Computerhardware (Notebooks) sowie neuwertiger Großbildfernseher erzielten Einkünfte dem Bf zuzurechnen sind, wobei der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.01.2015, 2013/15/0166, die Beweiswürdigung hinsichtlich der Einkünftezurechnung insgesamt als schlüssig ansah.

Die Zwischenschaltung der E-Ltd war - nach der Aktenlage- wie folgt gestaltet:

Der Bf bot im Rahmen seines Gewerbetriebes nach Ankauf von gebrauchter Leasing-Computerhardware (Notebooks sowie neuwertiger Großbildfernseher) diese Waren über seinen persönlichen Account bei eBay an. Nach erfolgreicher Versteigerung teilte der Bf den eBay-Ersteigerern mittels E-Mail mit, dass für die weitere administrative Abwicklung nun die Fa. E-Ltd zuständig sei. Weiters wurde der Kunde aufgefordert, den Betrag auf das Konto der Fa. E-Ltd bei der I-Bank, München, Konto Nr. Iiiiii, zu überweisen. Nach erfolgter Zahlung benachrichtigte die Fa. E-Ltd den Bf davon und der Bf versendete die Ware an den Käufer. Weiters wurden nach Ende einer Auktion die versteigerten Waren vom Bf an die Fa. E-Ltd verkauft bzw. fakturiert. Aus den Fakturen an die Fa. E-Ltd kann nicht nachvollzogen werden, um welche Auktionsabschlüsse, sprich um welche einzelnen Geräte bzw. Waren, es sich handelt. Es wird darin ein Pauschalpreis verrechnet und auf eine beiliegende Aufstellung verwiesen, die jedoch im Prüfungsverfahren nicht vorgelegt wurde. Zwischen dem Datum der ausgestellten Fakturen und dem Valutadatum des Zahlungseingangs auf dem Bankkonto des Bf lag eine äußerst geringe Zeitspanne (nahezu taggleich).

Im Rahmen der Außenprüfung konnte weiters ermittelt werden, dass die Fa. E-Ltd mit Sitz in QQQLondon, am 12.09.2003 ins Handelsregister eingetragen wurde. Weiters wurde ua. aufgrund einer IWD-Abfrage eine Ablichtung des Jahresabschlusses zum 30.09.2005 zur Verfügung gestellt, welche auch die Vergleichsdaten für den Zeitraum 12.09.2003 bis 30.09.2004 enthält. Diese Daten zeigen folgendes Bild:

Text (samt hilfsweiser Übersetzung)	britische Pfund
Turnover (= Umsatz)	1.266.192,--

Cost of sales (= Wareneinsatz)	-1.247.101,--
Cross profit (= Betriebsergebnis vor Verwaltungskosten)	19.091,--
Administrative expenses (= Verwaltungskosten)	-6.079,--
Operating profit (= operativer Gewinn)	13.012,--
Interest receivable and similar income (= Zinseinkünfte und Ähnliches)	78,--
Profit on ordinary activities before Taxation (= Gewinn vor Steuern)	13.090,--
Tax on Profit on ordinary activities (= Ertragssteuern)	-610,--
Profit for the financial year after Taxation (= Nettogewinn)	12.480,--

Die hinter diesen Daten stehende Buchhaltung Fa. E-Ltd stand bis zum Zeitpunkt der Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 am 20.03.2012 nicht zur Verfügung.

Während des Prüfungs- und des daran anschließenden Berufungsverfahrens wurde allerdings bekannt, dass bei der I-Bank, München, für den Kontoinhaber Fa. E-Ltd das Konto iiии am 01.10.2003 errichtet wurde, wobei im Herbst 2009 dem Finanzamt von Seiten des Finanzamtes Rosenheim für die Jahre 2004 bis 2006 sämtliche Kontobewegungen übermittelt wurden. Auf dieses Konto zahlten die Käufer bzw. eBay-Ersteigerer den Kaufpreis ein und über dieses Konto wurden auch zB allfällige Gutschriften abgewickelt. Diese Daten wurden daher nicht nur vom Finanzamt, sondern in der Folge auch vom unabhängigen Finanzsenat für die Ermittlung der Einkünfte für die Jahre 2004 bis 2007 herangezogen. Für das Jahr 2003 standen jedoch bis zum Zeitpunkt der Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 am 20.03.2012 keine Bankdaten der Bank zur Verfügung, obwohl das zuvor genannte Bankkonto bereits am 01.10.2003 eingerichtet wurde.

Aus den bis zum Zeitpunkt der Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 am 20.03.2012 vorliegenden Unterlagen ist nun jedenfalls ersichtlich, dass die Fa. E-Ltd ein abweichendes Wirtschaftsjahr als Gewinnermittlungszeitraum hatte, das jeweils am 30.09. endete. Demgegenüber war der Gewinnermittlungszeitraum für den vom Bf betriebenen Gewerbetrieb das Kalenderjahr. Das erste Wirtschaftsjahr der [genannten Firma] seit ihrer Gründung begann laut den vorliegenden Unterlagen am 12.09.2003 und endete am 30.09.2004. Die vom Bf

vorgelegte Einnahmen-/Ausgabenrechnung 2003 umfasst den Zeitraum 01.01.20013 bis 31.12.2003.

Tatsache ist somit, dass sich die Gewinnermittlungszeiträume betreffend den Gewerbebetrieb des Bf und der Fa. E-Ltd zeitlich nicht deckten und zusätzlich der Bf bei Ermittlung Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung und Verausgabung erfasste, während bei der Fa. E-Ltd davon auszugehen ist, dass die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Zeitpunkt des Entstehens erfasst wurden. Die für den Zeitraum 12.09.2003 bis 30.09.2004 (bereits vor der Zurücknahme der Berufung) bekannten Daten der Fa. E-Ltd können daher offensichtlich nicht unverändert in das für das Kalenderjahr 2003 erstellte Rechenwerk des Bf einbezogen werden.

Hinzu kommt, dass in den vom Bf erklärten Betriebseinnahmen die an die Fa. E-Ltd ausgestellten und von dieser bezahlten Rechnungen enthalten sind und gegengleich bei der Fa. E-Ltd im Jahresabschluss diese Rechnungen des Bf bei den Betriebsausgaben bzw. dem Wareneinsatz erfasst sein müssten.

Um die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bf für das Kalenderjahr 2003 unter Einbeziehung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben der dem Bf zugerechneten Einkunftsquelle in überprüfbarer Form errechnen zu können, müsste letztlich bis zum Zeitpunkt der Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 am 20.03.2012 bekannt gewesen sein, welche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bei der Fa. E-Ltd tatsächlich im Zeitraum 12.09.2003 bis 31.12.2003 zu- bzw. abgeflossen sind. Die Erfassung der vom Bf an die Fa. E-Ltd ausgestellten Rechnungen in den Rechenwerken des Bf und der Fa. E-Ltd wäre zu bereinigen bzw. zu neutralisieren.

Dazu darf auf den Punkt 3. „Abzugsposten“ im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.01.2015, 2013/15/0166, verwiesen werden:

Demnach hat der Unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 25.10.2012, RV/0117-S/12, miterl. RV/0060-S/11, unter Hinweis auf das durchgeführte Vorhalteverfahren laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu Unrecht, nämlich ohne entsprechende Berücksichtigung des für die Einnahmen-Ausgabenrechnung geltenden Zu- und Abflussprinzips, für das Streitjahr 2004 einen Abzugsposten in Höhe von € 203.544,00 anerkannt. [...]

Aus der Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 20.07.2012 und den dazu vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass der Bf im Kalenderjahr 2003 und in der Zeit von 25.09.2003 bis 29.12.2003 14 Rechnungen an die Fa. E-Ltd über einen Gesamtbetrag von € 203.544,00 ausstellte und die Rechnungsbeträge, da sie nahezu taggleich vom Bankkonto der Fa. E-Ltd auf ein Konto des Bf überwiesen wurden, als Erlös ansetzte. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden für die Jahre 2004 bis 2006 die am Bankkonto der Fa. E-Ltd bei der Bank eingegangenen Zahlungen bzw. Überweisungen der eBay-Ersteigerer als Erlöse angesetzt. Wie der Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 20.07.2012 weiter zu entnehmen ist, überwiesen die eBay-Ersteigerer oftmals rund einen Monat

nach der Ersteigerung der Ware die jeweiligen Kaufpreise für die ersteigerten Geräte bzw. Waren, bei Nachnahmesendungen sogar erst nach zwei bis drei oder vier Monaten, da 2003 die Pakete noch mit der Post verschickt wurden. Der Bf ersuchte daher den Betrag von € 203.544,00 als Abzugspost im Kalenderjahr 2004 zu erfassen, um eine doppelte Berücksichtigung von Einnahmen (sowohl im Kalenderjahr 2003 als auch im Kalenderjahr 2004) zu vermeiden. Der unabhängige Finanzsenat ist diesem Begehrten des Bf gefolgt und hat zur Vermeidung einer Doppelerfassung von Einnahmen bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2004 den Betrag von € 203.544,00 als Abzugspost anerkannt. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis ausführt, hätte diese Korrektur bei Beachtung des Zu- und Abflussprinzips aber nicht im Kalenderjahr 2004, vorgenommen werden dürfen, eine Korrektur wäre bei Beachtung des Zu- und Abflussprinzips grundsätzlich nur im Kalenderjahr 2003 möglich gewesen.

Diese Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes bestätigen, dass der Bf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2003 bis 2005 im Wege der Einnahmen-/Ausgabenrechnung ermittelte und ermitteln durfte, dass dabei aber zu beachten ist, dass die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben im Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung zu erfassen sind.

Die zu diesem ‚Abzugsposten‘ erfolgten Ausführungen des Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.07.2012 zeigen weiters auf, dass es für das Kalenderjahr 2003 zwar anhand des vom Bf im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Rechenwerks möglich gewesen sein musste, die Erfassung der vom Bf an die Fa. E-Ltd ausgestellten Rechnungen in den Rechenwerken des Bf und der Fa. E-Ltd zu bereinigen bzw. diese daraus auszuscheiden. Der Zeitpunkt des Zuflusses der Erlöse aus dem erfolgreichen Verkauf bzw. der erfolgreichen Versteigerung der auf der Internetplattform eBay angebotenen Artikel an die einzelnen eBay-Ersteigerer kann aber aus diesen vom Bf gegenüber der Fa. E-Ltd ausgestellten Rechnungen nicht abgeleitet werden. Laut den Ausführungen des Bf kann es durchaus der Fall sein, dass Zahlungen aus Versteigerungen bzw. Verkäufen, die in den letzten Monaten des Kalenderjahres 2003 stattfanden, teilweise – aus den vom Bf dargestellten Gründen – nicht mehr im Kalenderjahr 2003, sondern erst im Kalenderjahr 2004 erfolgten. In welcher Höhe auf das bei der Fa. E-Ltd eingerichtete Konto bei der Bank im Kalenderjahr 2003 Betriebseinnahmen in Form von eBay-Erlösen zuflossen, lässt sich aus den vom Bf an die Fa. E-Ltd ausgestellten Rechnungen aber nicht erkennen.

Ebensowenig lässt sich aus den vom Risiko-, Informations- und Analysezentrum [RIA] an das Finanzamt übermittelten Listen über die auf der Internetplattform eBay eingestellten Artikel, welche Auslöser der Außenprüfung waren, der Zeitpunkt der Bezahlung durch die eBay-Ersteigerer feststellen. Ebenso geben die während der Außenprüfung vom Bf vorgelegten Monatsabrechnungen der Fa. N-AG, in welchen die Angebotsgebühren, Gebühren für die Aufnahme, Verkaufsprovisionen, Gutschriften für Verkaufsprovisionen, Gutschrift für Nichtverkauf etc. enthalten sind, keine Auskunft über die Zeitpunkte der Zahlungen durch die eBay-Ersteigerer.

Darüber kann letztlich nur das bei der I-Bank, München, für den Kontoinhaber Fa. E-Ltd eingerichtete Konto, auf welches die eBay-Ersteigerer einzuzahlen hatten, verlässlich Auskunft geben, wobei von Seiten des Bf bereits in der Berufungsschrift vom 27.12.2007, Seite 16, festgehalten wurde, dass sich der Zufluss der Betriebseinnahmen erst aus dem Eingang der Zahlungen auf dem Bankkonto des Verkäufers feststellen lässt.

Tatsächlich erfolgte der Zufluss der Betriebseinnahmen aus dem eBay-Verkauf bzw. aus der eBay-Versteigerung gebrauchter Leasing-Computerhardware (Notebooks) sowie neuwertiger Großbildfernseher auf das bei der I-Bank eingerichteten Konto, Kontonummer: iiili der E-Ltd, die auf den Rechnungen als Verkäuferin aufschien. Für die Zeit vom der Errichtung dieses Kontos am 01.10.2003 bis zum Ende des Kalenderjahres 2003 am 31.12.2003 lagen aber bis zum Zeitpunkt der Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 am 20.03.2012 keine Bankdaten vor, sodass sich anhand von Unterlagen, die bis 20.03.2012 zur Verfügung standen, nicht feststellen lässt, ob und in welcher Höhe es im Zeitraum vom 01.10.2003 bis 31.12.2003 Betriebseinnahmen aus eBay-Verkäufen, auf dem bei der Bank für die Fa. E-Ltd eingerichteten Konto eingingen.

Auch eine Zusammenschau sämtlicher Unterlagen, nämlich der vom Bf an die Fa. E-Ltd ausgestellten Rechnungen, des Kontrollmaterials der RIA, der Monatsrechnungen der Fa N-AG und der Bankdaten der Jahre 2004 bis 2006 ermöglichen die Ermittlung der im Kalenderjahr 2003 zugeflossenen Betriebseinnahmen nicht. Es lässt sich aus diesen Unterlagen – wie auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2011 vom Finanzamt dargestellt wurde - nicht der Weg bzw. das Schicksal der einzelnen auf eBay eingestellten Artikel bis zur Bezahlung durch den eBay-Ersteigerer nachvollziehen. Man muss sich dazu auch vor Augen halten, dass als Hauptlieferanten der gebrauchten Leasing-Computerhardware (Notebooks) sowie neuwertiger Großbildfernseher im Wesentlichen fünf deutsche Unternehmen auftraten und jeder Warenbezug durch den Bf bis zu mehrere hundert Stück umfasste, welche wiederum – wegen des schnellen Wertverlustes – möglichst rasch auf der Internetplattform eBay eingestellt wurden. Wegen der großen Stückzahl von Artikeln wäre die Vorlage des vom Bf verwendeten Warenwirtschaftsprogramms erforderlich gewesen.

Hinsichtlich der Betriebsausgaben lassen sich insbesondere zu den bei der Fa. E-Ltd im Zeitraum 12.09.2003 bis 30.09.2004 angefallenen Administrative expenses (= Verwaltungskosten) mangels Unterlagen keinerlei Aussagen über den konkreten Zeitpunkt des Abflusses dieser Betriebsausgaben treffen.

Im vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2003 wurde der vom Bf erklärte Gewinn von € 14.770,73 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt. Auch wenn sich die an die Fa. E-Ltd ausgestellten Rechnungen aus dem Rechenwerk des Gewerbebetriebs des Bf eliminieren lassen, so kann anhand der bis zum Zeitpunkt der Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 am 20.03.2012 zur Verfügung stehenden Unterlagen nicht gesagt werden, in welcher Höhe auf das für die Fa. E-Ltd eingerichtete Konto bei der Bank Betriebseinnahmen in Form von Erlösen aus dem

eBay-Verkauf bzw. der eBay-Versteigerung im Kalenderjahr 2003 tatsächlich flossen. Ebensowenig lässt sich nachvollziehen, wann die in dem für den Zeitraum 12.09.2003 bis 30.09.2004 erstellten Jahresabschluss der Fa. E-Ltd aufscheinenden Administrative expenses (= Verwaltungskosten) in der Höhe von 6.079,00 britische Pfund tatsächlich als Betriebsausgaben abflossen bzw. in welcher Höhe in der Zeit von 12.09.2003 bis 31.12.2003 Administrative expenses (= Verwaltungskosten) als Betriebsausgaben abflossen.

Zum Zeitpunkt der Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 am 20.03.2012 lag somit kein (ergänztes) Rechenwerk für das Kalenderjahr 2003 vor, das unter Einbeziehung der bei der E-Ltd bis 31.12.2003 zugeflossenen Betriebseinnahmen und der bei der E-Ltd bis 31.12.2003 abgeflossenen Betriebsausgaben es erlaubt hätte, das Betriebsergebnis seiner Höhe nach in überprüfbarer Form zu ermitteln.

Zu der Zurücknahme der Berufung durch den Bf kam es nach einem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 06.03.2012, in dem eine vom Finanzamt mit E-Mail vom 24.02.2012 geänderte Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2003 dem Bf bekannt gegeben wurde. Diese Berechnung stellt sich wie folgt dar:

Gewinn 2003:

Auktionserlöse lt. eBay: € 1.440.889,52

Handelswaren BRD: -€ 472.464,46

Handelswaren igE: -€ 148.054,20

Sonstiger Aufwand: -€ 223.767,83

Gewinn lt. BP: € 560.603,03

Nach Durchführung der Außenprüfung über die Jahre 2003 bis 2005 erging ein endgültiger Einkommensteuerbescheid 2003 mit Datum 06.07.2005, in welchem ein Verlust von - € 142.190,27 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt wurde. Dieser Verlust ergab sich aufgrund eines Übertragungsfehler im Zuge der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2003 im Rahmen der Außenprüfung.

Aufgrund des Kontrollmaterials kam das Finanzamt im Rahmen der Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass im Jahr 2003 6.588 Auktionen erfolgt seien und dabei ein Erlös von € 1.509.760,42 brutto bzw. € 1.440.889,52 netto erzielt worden sei; dieser Auktionserlöse in Höhe von € 1.440.889,52 netto sei nach Ansicht des Finanzamtes zur Gänze im Rahmen der Einnahmen-/Ausgabenrechnung 2003 des Bf als Betriebseinnahmen anzusetzen, da die auf Grund der Außenprüfung bekannt gewordene Zwischenschaltung der britischen Gesellschaft nicht anzuerkennen sei.

Im Bericht über die Außenprüfung vom 28.09.2007 wurde hinsichtlich der ziffernmäßigen Darstellung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer auf das Schlussbesprechungsprotokoll vom 24.08.2007 verwiesen. Bei der angesprochenen ziffernmäßigen Darstellung wurde von den Auktionserlösen in Höhe von € 1.509.760,42

brutto zunächst die in der eingereichten Einnahmen-/Ausgabenrechnung 2013 erklärten Warenerlöse in Höhe von € 843.351,96 abgezogen und in der Folge nur mit dem sich daraus ergebenden Differenzbetrag € 666.408,46 brutto anstatt mit den Auktionserlösen lt. eBay weitergerechnet, sodass sich letztlich ein Verlust in Höhe von -€ 14.190,27 anstelle eines Gewinns von € 560.603,03 ergab.

Dem Bf stand es nun frei, wie er auf den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 06.03.2012, in welchem auf die bescheidmäßige Festsetzung des Verlustes und auf den aus der Sicht des Finanzamtes festzusetzenden Gewinn für 2003 hingewiesen wurde, reagierte. Der Bf entschied sich zur Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003, er hätte aber auch eine Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2003 unter Vorlage entsprechender Belege oder aber zumindest einen erklärungsgemäßen Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2003 fordern können, wobei der Unabhängige Finanzsenat mit Vorhalt vom 07.03.2012 den Bf darauf hinwies, dass der bescheidmäßig festgesetzte Verlust nicht vortragsfähig sein werde. Aufgrund der Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 kam es zu keinen weiteren Ermittlungen hinsichtlich der im Jahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und es ist nunmehr anhand der bis zu diesem Zeitpunkt der Zurücknahme der Berufung vorliegenden Unterlagen zu entscheiden, ob ein (ergänztes) Rechenwerk für das Kalenderjahr 2003 vorliegt, das unter Einbeziehung der bei der E-Ltd bis 31.12.2003 zugeflossenen Betriebseinnahmen und der bei der E-Ltd bis 31.12.2003 abgeflossenen Betriebsausgaben es erlaubt hat, das Betriebsergebnis seiner Höhe nach in überprüfbarer Form zu ermitteln.

Wie bereits ausgeführt, liegt für das Kalenderjahr 2003 kein (ergänztes) Rechenwerk vor, das diese Voraussetzungen für die Vortragsfähigkeit des im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 28.09.2007 rechtskräftig festgesetzten Verlustes von 142.190,27 Euro erfüllt, sodass die Vortragsfähigkeit dieses Verlustes zu verneinen ist.

Entsprechend dem für das Bundesfinanzgericht bindenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.01.2015, 2013/15/0166, 2012/15/0228, werden daher insbesondere unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen und der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in Punkt 3. „Abzugsposten“ die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2004 bis 2006 wie folgt ermittelt:

	2004	2005	2006
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE	-€ 162.877,20	+€ 161.246,68	+€ 114.874,00
Hinzurechnung des Abzugspostens lt. VwGH	+€ 203.544,00		

zu versteuerndes Einkommen	+€ 40.666,80	+€ 161.246,68	+€ 114.874,46
----------------------------------	--------------	---------------	---------------

[...]"

J. Eine außerordentliche Revision des A gegen das obgenannte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 20. Dezember 2016, Ra 2015/15/0059, zurückgewiesen.

K. Mit - im Übrigen nicht eigenhändig, sondern (wohl in Anbetracht des Postweges) lediglich mittels eines Faksimile unterfertigter - Eingabe vom 16. Jänner 2017 hat A ersucht, eine für 31. Jänner 2017 anberaumte mündliche Verhandlung auf Juni 2017 zu verschieben, da er zur Rückreise aus Peru in Anbetracht seiner familiären Situation eine angemessene Vorbereitungszeit benötige.

Inhaltlich hat der Beschuldigte zur Sache ausgeführt wie folgt:

"1. Ich habe im Abgabeverfahren und in der 1. mündlichen Verhandlung (wo ich in Salzburg anwesend war) den Eindruck gehabt, dass mir kein Gehör geschenkt wird und meine Beweisanträge vor allem die Überprüfung des Bankkontos der E-Ltd ins Leere laufen. Festgehalten werden muss, dass ich niemals in der mündlichen Verhandlung behauptet habe, mit den Machthabern der E-Ltd etwas vereinbart zu haben oder beispielsweise nur die Hälfte der Auktionen über diese Gesellschaft verkauft zu haben. Die E-Ltd wurde treuhänderisch als Vertriebsgesellschaft gegründet (siehe Berufung Kanzleixxxxx), die Waren wurden an die Vertriebsgesellschaft verkauft und alle Waren (nicht nur die Hälfte) wurden von der Vertriebsgesellschaft E-Ltd meist über Ebay weiterverkauft. Aus meiner Sicht ist es zulässig, eine Gesellschaft im Gemeinschaftsgebiet zu gründen und zwischenzuschalten, zumindest wurde und wird mir das so vom Steuerberater bestätigt und zivilrechtlich muss das erlaubt sein.

Sollte das steuerrechtlich nicht anerkannt werden, so habe ich in jedem Fall mehr an Einnahmen erklärt, die Hinzurechnung eliminiert den Geschäftsfall im Jahr 2003 - Verkauf der Lagerwaren vom Gewerbebetrieb an die Vertriebsgesellschaft. Alle Einnahmen der E-Ltd (abzüglich der Stornierungen und der Zahlungen an C, welche ja beide vom UFS grundsätzlich anerkannt wurden) wurden von mir in den Einkommensteuererklärungen 2003-2005 erklärt. (Im Jahr 2006 wurde vorerst keine Einkommenssteuererklärung abgegeben, erst nach der Betriebsprüfung wurde auf Druck der Behörde eine Erklärung abgegeben. Ich wusste aber damals nicht, welche Einnahmen ich nun buchen sollte, die am Konto der Ltd oder die Summen die an den Gewerbebetrieb A überwiesen werden.) Da ich im Jahr 2003 nicht nur die Internetverkäufe als Einnahmen erklärt habe, sondern auch Verkauf des Lagerbestandes, habe ich in Summe im Jahr 2003 mehr an Einnahmen erklärt als auf dem Konto der E-Ltd eingegangen ist bzw. von der Behörde festgestellt

wurde. Bei transparenter Betrachtung verschieben sich diese Einnahmen in Folgejahre, es handelt sich dabei lediglich um Periodenverschiebungen. Richtig ist, dass der Verlust im Einkommenssteuerbescheid 2003 möglicherweise zu hoch ist, ich habe die Behörde aber darauf aufmerksam gemacht und auch gegen diesen Bescheid berufen, mit der Bitte um eine höhere Festsetzung bzw. der Verlust ist zu hoch. Jedenfalls lagen die Jahresabschlüsse und die Bankdaten vor dem Zurückziehen der Berufung (laut VwGH-Beschwerde, bei der ich ebenfalls nicht gehört wurde) zum Zeitpunkt des Zurückziehens der Berufung vor.

2. Sollten im Akt Unterlagen aus 2003 fehlen, so möchte ich hiermit noch mal die Jahresabschlüsse der E-Ltd (inkl. Bankdaten) und des Gewerbebetriebs A vorlegen, mit der Bitte diese auf Richtigkeit in England im Amtshilfverfahren zu überprüfen und mit dem Ziel beweisen zu können, dass ich den gegenständlichen Perioden 2003 bis 2005 in Summe mehr (zumindest aber gleich viel) an innergemeinschaftlichen Lieferungen (Einnahmen) erklärt habe, nämlich:

In der Anlage befinden sich die Jahresabschlüsse vom Gewerbebetrieb A des Steuerberaters O, darin ist ersichtlich, dass der Gewerbebetrieb (auf Seite 1) Pos 4005 Warenerlöse an die E-Ltd von 219.307 Euro erklärt wurden.

Auf dem Bankkonto der E-Ltd sind aber laut beiliegender Exceltabelle: „Balance 10 2003-09 2004 sortiert nach Datum“ in Zeile 348 nur Einnahmen von 155.461 Euro eingegangen (selbst wenn die Ausgaben in Zeile 349 nicht anerkannt werden) und daher sind von mir um über 60 TS Euro mehr erklärt worden. (bzw. mit Stornierungen sogar über 74 TS). Betrachtet man diese Tatsache, so ist ersichtlich, dass es keinesfalls ein Vorsatz war, irgendwelche Umsätze nicht zu erklären, im Gegenteil, es wurde zusätzlich der Verkauf an das deutsche Lager schon im Jahr 2003 erklärt - obwohl diese Waren noch gar keinen Endabnehmer gefunden haben. Natürlich verschieben sich die Perioden des Erklärungszeitpunktes, nämlich bei transparenter Betrachtung auf den Zeitpunkt, wo das Geld am Bankkonto der E-Ltd eingeht und bei getrennter Betrachtung auf den Zeitpunkt, wo das Geld an die Einzelfirma A überwiesen wurde. Es wurden beiden Finanzämtern in England und in Österreich die Einnahmen (zu unterschiedlichen Zeitpunkten) erklärt, es nicht so, wie das Erstgericht festgestellt hat, dass nur die Hälfte der Einnahmen erklärt wurden, sondern im Gegenteil, es wurden dem Finanzamt Salzburg die Einnahmen der E-Ltd alle erklärt und zwar dann wie die Waren an die Gesellschaft verkauft wurden und das Geld überwiesen wurde. Völlig unerheblich sind meiner Ansicht nach alle Feststellungen dahingehend, ob Fakturen im engen Zeitraum zu Überweisungen stehen oder zu welchen Preis was verkauft wurde. Ich bin bei der Einnahmen-/Ausgabenrechnung (welche ich vorbereitet habe) grundsätzlich nur verpflichtet, die Zahlungen zu buchen und keine Verkäufe oder Fakturen. Die Vorbereitung zur doppelten Buchführung im Jahr 2006, wo auch Fakturen etc. gebucht werden, habe ich nicht durchgeführt und bin auch nicht in der Lage, eine Buchhaltung mit Vermögensverleih zu machen, dazu hätte ich den Steuerberater beauftragt, welcher aber dann aufgrund der falschen Anschuldigungen sein Mandat zurück gelegt hatte und eben für die Einkommenssteuererklärung 2006

kein Steuerberater mehr zur Verfügung stand, jedenfalls wäre im Jahr 2006 keine Verkürzung möglich gewesen — da schon eine Schätzung seitens der Behörde vorlag und erst dann die Einkommenssteuererklärung abgegeben wurde, deshalb sind mir auch die diesbezüglichen Anschuldigungen völlig unklar. Es muss doch erlaubt sein, diese falschen Schätzungen richtig zu stellen oder eine Meinung nach der Betriebsprüfung zu vertreten, dass diese zu hoch sind, auch wenn dabei möglicherweise Fehler und ein langes Abgabeverfahren die Folge war. Im Übrigen bin ich der Meinung, dass die erste Beschuldigung (ich hätte 5 Mio Euro an Einkommenssteuer hinterzogen) eine völlig andere ist, als wenn der Verlustvortrag aus dem Jahr 2003 (möglicherweise aus einem Berechnungsfehler) nicht gewährt wird. Wahrscheinlich ist so ein Formfehler auch schon verjährt und eine völlig andere Beschuldigung, jedenfalls ist nicht richtig, dass Einnahmen aus Internetgeschäft nicht erklärt wurde, sie wurden alle und der Höhe nach rechtzeitig dem Finanzamt Salzburg offen gelegt. In diesem Zusammenhang muss auch erwähnt werden, dass sich im Jahr 2005 nicht nur die Perioden den Einnahmen, sondern auch diverse Ausgaben (Ausgangsrechnungen) und der Wechsel zwischen Brutto und Nettomethode auf Periodenverschiebungen in diesem Jahr auswirkt."

Der Eingabe sind Ausdrucke des zitierten Jahresabschlusses der E-Ltd für den Zeitraum 12. September 2003 bis 30. September 2004 und des Beschuldigten für 2003 beigeschlossen.

L. In einem E-Mail vom 24. Jänner 2017 hat der Genannte seine Absicht geäußert, in nächster Zeit von Lima, Peru, wieder nach Österreich übersiedeln zu wollen, da die Jobaussichten in Peru schlecht seien und seine Kinder in Südamerika kaum eine Chance auf eine gute Ausbildung hätten. Der Beschuldigte verweist auf seinen vormals ordentlichen Lebenswandel. Er sei auch aktiv auf Arbeitssuche in Salzburg und werde nach Verfahrensabschluss sicher eine mögliche Geldstrafe bezahlen können (auch wenn er sie nicht als gerecht empfinde). Derzeit habe er kein Geld mehr und auch keine Arbeit. Aus beigeschlossenen Dokumenten ist ersichtlich, dass er sorgepflichtig ist für zwei Kinder. Der Beschuldigte ist verheiratet mit einer peruanischen Staatsbürgerin.

M. Mit Beschluss des Finanzstrafsenates vom 31. Jänner 2017 wurde dem Ansuchen des Beschuldigten in der mündlichen Verhandlung entsprochen und diese im Beisein des eingeschrittenen Substituten des Verfahrenshelfers auf den 8. Juni 2017 vertagt.

N. Mit Schriftsatz vom 7. Februar 2017, vom Beschuldigten eigenhändig unterfertigt, Postanschrift des Absenders sowohl auf dem Schriftsatz als auch am Kuvert: YYY, hat A auf die Durchführung (auf die Fortführung) der mündlichen Verhandlung verzichtet und sich zur Sache wie folgt ergänzend geäußert:

"1. Vorsatz zu 2006: wie schon erwähnt hatte ich im Jahr 2006 gar keine Einkommenssteuererklärung abgegeben, schon aus diesem Grunde nicht, weil viele rechtliche Dinge nicht klar waren, [wie] die Einkommensteuererklärung abzugeben bzw.

nun zu berechnen ist. Danach hatte der eigentlich beauftragte Steuerberater O sein Mandat niedergelegt. Der neue Steuerberater Kanzlei xxxx hatte mir geraten, die Belege einfach nummerisch aufzubuchen, da sich auch die Kanzlei xxxx kurzfristig nicht in der Lage sah, eine Bilanz zu erstellen. Ich kann keine Bilanz erstellen und war auf den Steuerberater angewiesen und dieser hat mir im Rechtsmittelverfahren geraten, einfach die Steuererklärung anhand der aufgebuchten Belege abzugeben, um zu vermeiden, dass das Finanzverfahren beendet wird, da ansonsten eine Schätzungsberichtigung besteht. Dies war allerdings nach der Betriebsprüfung im Rechtsmittelverfahren, ein Vorsatz eine falsche Steuererklärung abzugeben lag nicht vor, abgesehen davon wäre es gar nicht möglich gewesen, die Steuer in einem laufenden Verfahren zu verkürzen, der Sachverhalt war der Behörde ja schon bekannt. Ich hoffe, dass dieser Ratschlag der Kanzlei xxxx richtig war. Wie sonst hätte ich mich verhalten sollen?

2. Vorsatz zu den anderen Jahren: Aus meiner Sicht lag kein Vorsatz vor die Einkommenssteuer in irgendeiner Form zu verkürzen, auch bin ich diversen Ratschlägen meines Steuerberater O, die Steuer legal vor allem in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung 2003 fortlaufend nicht gefolgt. Mein Steuerberater hat mir dazu geraten, dass ich die Steuerprogression dahingehend ausnutze — unter der kalten Progression zu bleiben. Bei der Einnahmen-/Ausgabenrechnung hätte ich dazu am Jahresende eben weniger Waren oder mehr einkaufen müssen. Diesen Rat zur legalen Steueroptimierung bin ich nicht gefolgt, erstens weil ich es damals nicht verstanden habe und zweitens hatte ich bei der Firma P als kaufmännischer Angestellter gelernt (bzw. diese Firma machte es so), dass die jährlichen Gewinne eine regelmäßige Steigerung aufwiesen. (Natürlich ist diese Denkweise für Konzerne normal und für die Steuerermittlung vollkommener Unsinn, was ich aber damals nicht gewusst habe). Ich habe mich niemals mit Steueroptimierung beschäftigt und sicher nicht vorsätzlich eine Gesellschaft dazu gegründet. Ich wollte einfach nicht meine Privatadresse offenlegen und eine Ltd war aufgrund der geringen Kosten einfach aus meiner Sicht das Beste. Ich habe alle Einnahmen in England der Gesellschaft bei den dortigen Steuerbehörden erklärt. Sobald das Geld an die Einzelfirma als an mich überwiesen wurde, hab ich es dem Salzburger Finanzamt gemeldet. Dazu habe ich 2 Steuerberater beauftragt. Ich denke mehr kann man von einem Steuerpflichtigen nicht verlangen.

3. Weiters möchte ich festhalten, dass ich bei der 1. mündlichen Verhandlung den Sachverhalt nicht darlegen durfte und vom Richter sofort unterbrochen wurde. Im Protokoll stand dann ein völlig anderer Sachverhalt. Unrichtig ist vor allem, dass ich nur die Hälfte der Einnahmen erklärt habe oder mit Machthabern der Ltd irgendetwas vereinbart habe. Die Ltd war meine Vertriebsgesellschaft und wurde zwischengeschalten, es ist mir nicht bekannt, dass es verboten ist eine Ltd zu gründen und zwischenzuschalten. Alle Einnahmen der Gesellschaft wurden erst in England und dann beim Salzburger Finanzamt erklärt. Dies lässt sich leicht überprüfen, insofern das Bankkonto der Ltd von 2003 ausgewertet wird, die Behörde wird dann feststellen, dass die erklärten Einnahmen von 2003 bis 2005, wo die Ermittlung nach Einnahmen-/Ausgabenrechnung erfolgte, genau

den Einnahmen der Höhe nach entspricht, welche ich auch erklärt habe. Die Ausgaben der Ltd insbesondere Stornierungen und Zahlungen an C wurden vom UFS anerkannt. Es handelt sich hier um reine Periodenverschiebungen, wobei diese stark zu meinen Ungunsten verschoben wurden, und vor allem der Verlustvortrag aus 2003 nicht gewährt wurde.

4. Der Verlustvortrag / Abgrenzung durch Umstellung der Buchhaltung auf Hinzurechnung der Gesellschaft wurde erst vom UFS anerkannt und anschließend nicht mehr. Ich hatte den Verlustvortrag in der ursprünglichen Steuererklärung nicht beantragt, diese kam bei der Festsetzung des UFS, dass der Verlust vorgetragen werden darf. Der Verwaltungsgerichtshof hob dies jedoch auf, aber kann mir Vorsatz unterstellt werden, insofern der UFS den Verlust vorträgt? Ich hätte den Verlustvortrag ja auch nur dann beantragt oder für berechtigt empfunden, insofern die Ltd hinzugerechnet wird, nur so hatte ich ihn beantragt.

5. Aus meiner Sicht hat das BFG den Verlustvortrag völlig unverhältnismäßig versagt, erst forderte es mich noch zur Vorlage aller Unterlagen auf und nach Vorlage dieser entschied es, dass eine Berechnung nicht möglich wäre. Aus meiner Sicht wurde ich hier in meinem rechtlichen Gehör verletzt, dies mag aufgrund des Auslandssachverhaltes im Abgabeverfahren - wie bereits rechtskräftig - möglich sein. Trotzdem habe ich alle geforderten Unterlagen vorgelegt, es sind alle Unterlagen der hinzugerechneten Gesellschaft vorhanden und wurden dem Gericht noch mal vorgelegt. Es ist jedenfalls kein Vorsatz von mir, irgendwelche Unterlagen nicht vorzulegen um damit das Rechenwerk unschlüssig zu machen. Ob die Unterlagen tatsächlich den Anforderungen entsprochen haben, überprüft der VwGH ja nicht mehr, das liegt wahrscheinlich in der freien Beweiswürdigung des BFG. Ich muss doch davon ausgehen, dass insofern 2 Steuerberater die Unterlagen für die Steuerbehörden aufbereiten, diese dann auch in der entsprechenden Form vorliegen. Es wurde mir auch niemals ein Vorhalt dahingehend erstellt, dass ein Beleg oder Unterlagen nicht vorhanden sind.

6. Die Einkommenssteuerbescheide beruhen auf der Feststellung des Sachverhaltes, dass eben die Unterlagen der hinzugerechneten Gesellschaft 'nur im Jahre 2003', wo sich ein Verlust ergibt, nicht vollständig vorhanden sind. In all den anderen Jahren (welche auf den gleichen Sachverhalt beruhen) wo sich ein Gewinn ergibt sind, die Unterlagen (aus der gleichen Beweisquelle) aber vorhanden. Aus meiner Sicht wurde mir schon ein - ungerechtfertigter Strafzuschlag - in Höhe des rechtskräftigen Verlustes aus 2003 erteilt, indem ich den Verlust nicht vortragen darf, da angeblich ein Mangel an der Buchhaltung ist (welcher wird aber nicht bezeichnet). Und genau aus diesem Sachverhalt wird jetzt ein 2. Strafverfahren geführt, indem mir noch mal eine Strafe in Aussicht gestellt wird, weil angeblich Unterlagen gefehlt haben. Es wird aber nicht benannt welche Unterlagen das sind und mir die Gelegenheit gegeben, diese Unterlagen gegebenenfalls noch mal vorzulegen. Die Jahresabschlüsse der Gesellschaft liegen der Behörde vor und sind zusätzlich im Companies House in England abrufbar, insofern da ein Jahresabschluss nicht lesbar ist, wie von den Finanzbeamten behauptet wird, so kann das nur an einem

Übermittlungsfehler zwischen der englischen Steuerbehörde und dem Salzburger Finanzamt liegen, jedenfalls liegt das nicht im Einflussbereich des Abgabepflichtigen bzw. in dem Fall Beschuldigten.

Hiermit möchte ich beantragen, das Verfahren einzustellen bzw. aus o.g. Gründen mich frei zu sprechen. Ich ersuche das Gericht noch mal höflich um ehest mögliche Entscheidung, da für mich auch die Verfahrensdauer von existenzieller Bedeutung ist."

O. Mit Schriftsatz vom 11. Februar 2017, vom Beschuldigten eigenhändig unterfertigt, Postanschrift sowohl auf dem Schriftsatz als auch am Kuvert: YYY, teilte A dem Bundesfinanzgericht mit, dass er sowohl dem auf sein Ersuchen bestellten Verfahrenshelfer Mag.S, Wirtschaftstreuhänder, xxxxx, als auch dem als Substituten des Verfahrenshelfers eingeschrittenen Dr.T, Verteidiger in Strafsachen, das Mandat entziehe, und legte unter den Überschriften "Ersuchen um eigenständige Prüfung durch das Gericht", "Prüfung wer tritt nach außen auf", "Die Hinzurechnungsbesteuerung ist für die Abgabenermittlung ohne wesentliche Bedeutung", "Die falsche Beantwortung einer Rechtsfrage", "Prüfung wie die Steuergesetze für eine nicht versierte Person zu verstehen sind", "Hinzurechnungsbesteuerung ist kein Punkt welcher am Steuerformular angekreuzt werden muss und Einfluss auf die Besteuerung hat", "Vorverurteilung", "Vermeidungsstrategien", "Ersuchen um ehest mögliche Entscheidung" nochmals seine Ansicht zur Angelegenheit dar.

Mit Einlangen dieser Prozesserklärung beim Bundesfinanzgericht ist das Vertretungsbefugnis des Verfahrenshelfers und auch das davon abgeleitete des eingeschrittenen Substituten beendet.

P. Ergänzend dazu führte der Beschuldigte in einem E-Mail vom 16. Februar 2017 an den Senatsvorsitzenden aus, sein Verfahrenshelfer habe eine [ergänze wohl: neuerliche] Überprüfung der Berechnung des BFG [Anmerkung: im korrespondierenden Abgabenverfahren] abgelehnt. Er dagegen habe Grund zur Annahme, dass die Berechnung unrichtig gewesen sei, weil der Zeitpunkt der Hinzurechnung von ausländischen Gesellschaften laut Hinzurechnungsbesteuerung am Jahresabschlusstag der Gesellschaft als zugeflossen gelte. Die Begründung, dass im Jahr 2003 aufgrund der Hinzurechnung der Ltd Buchhaltungsunterlagen gefehlt haben und somit ein Verlustvortrag versagt werde, wäre somit ohnehin nichtig. [...]

Q. Mit Eingabe vom 15. Februar 2017 hat auch der Amtsbeauftragte auf eine weitere mündliche Verhandlung verzichtet.

R. Mit schriftlicher Eingabe vom 15. Mai 2017 an das Finanzamt Salzburg-Stadt hat sich der Beschuldigte in einen weiteren umfangreichen, in Salzburg am 7. Mai 2017 verfassten Schriftsatz insbesondere zum Geschehen im korrespondierenden Abgabenverfahren geäußert und entsprechende Anträge gestellt.

In Bezug auf die Finanzstrafsache beantragt der Beschuldigte nochmals die Einstellung des Verfahrens (Bl. 13) sowie den Ausschluss des Vorstandes des Finanzamtes Salzburg-Stadt bzw. dessen weisungsgebundener Mitarbeiter vom Finanzstrafverfahren (Bl. 18).

In einer abschließenden Bemerkung führt der Beschuldigte aus, er wolle diese Sachverhaltsdarstellung an die Mitglieder des Spruchsenates [Finanzstrafseminat] im Finanzstrafverfahren übermitteln, hilfsweise solle ein bestellter Verfahrenshelfer diese Erklärung vortragen oder in eventu solle ein Verhandlungstermin mit dreimonatiger Vorlaufzeit anberaumt werden (Bl. 19).

Beigeschlossen sind insbesondere Kopien diverser Aktenstücke.

S. Mit E-Mail vom 1. Juni 2017 an den Senatsvorsitzenden hat der Beschuldigte mitgeteilt, dass er ab 20. Juli 2017 in Salzburg aufhältig sein werde. Er möchte doch nicht auf die mündliche Verhandlung verzichten, weil er noch wichtige Beweismittel gefunden habe, die er vorlegen möchte.

In der Sache selbst hat der Beschuldigte nochmals ausgeführt wie folgt:

"Ich möchte noch mal ausdrücklich festhalten, dass mir die Beschuldigungen der Finanzstrafbehörde nicht ganz klar sind und sich meine Berufung nicht dagegen richtet, dass mir die Einnahmen aus der Handelstätigkeit zustehen. Im Gegenteil, ich erkläre ausdrücklich, dass mir die Einnahmen und Gewinne (selbstverständlich auch die bereits anerkannten Ausgaben an C und Stornierungen) aus der Handelstätigkeit der Ebay-Verkäufe zustehen. Das BFG und das Finanzamt waren niemals zuständig dafür darüber zu entscheiden, da es weder von mir noch vom Finanzamt gegenteiliges behauptet wird. Meine Berufung im Abgabeverfahren und im Strafverfahren richtet sich ausschließlich gegen die Berechnungsmethode und zwar, dass keine Periodengerechte Gewinnermittlung erfolgt ist und die Berechnungsmethode des BFG bzw. Finanzstrafbehörde falsch ist, da Einkommenssteuergesetz § 2 (8)2:"Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.). Nur dagegen hat sich meine Berufung gerichtet, es ist logisch, dass das Finanzamt in der Bp festgestellt hat, dass ich am Bankkonto der E-Ltd zeichnungsberechtigt bin. Aus einer nun gefunden E-Mail von damals der Steuerberatungskanzlei Q vom 8.4.2008 geht auch deutlich hervor, dass zu dieser Zeit (vor dem Zurückziehen der Berufung EK 2003) bei der Englischen Steuerbehörde HMRC ein Amtshilfeverfahren zur Vorlage sämtlicher Unterlagen der E-Ltd anhängig war und diese Unterlagen allesamt vorgelegt wurden und der Fall von HMRC geschlossen wurde und die Unterlagen im Amtshilfeverfahren an das Salzburger Finanzamt weitergeleitet wurden. (Es fehlten zu diesem Zeitpunkt lediglich die Buchhaltungsunterlagen aus einigen Monaten 2007). Wenn das BFG den Verlustvortrag deswegen verweigert, dass die Unterlagen nicht vorhanden waren, so ist das einfach eine falsche Feststellung.

Außerdem hatten sich die Anschuldigungen des Finanzamtes damals auf die falschen RIA-Daten bezogen und ich nur dagegen berufen hatte und sogar beantragt habe die tatsächlichen Kontoeingänge der E-Ltd zu überprüfen. All das steht nachweislich in der schriftlichen Berufung der Kanzlei xxxx vom Dezember 2007. Das BFG hat aber über meine Berufungspunkte bezüglich des versetzten Wirtschaftsjahres noch gar nicht gegenteilig abgesprochen.

Auch möchte ich noch darauf hinweisen, dass ich bei der letzten mündlichen Verhandlung von dem zuständigen vorsitzenden Richter wie ein Objekt behandelt wurde, ich wurde nicht begrüßt und ich durfte mich zu Sache nicht äußern. Auch stimmt nicht, dass ich gesagt hätte ich hätte mit Machthabern etwas vereinbart. Ich wurde lediglich gefragt wer die Gesellschaft gegründet hat, ich sagte darauf hin: "wahrscheinlich ein Anwalt". Was ich damit gemeint habe ist, dass es wahrscheinlich ein Anwalt der Kanzlei Q gegründet hat, die Gesellschaft wurde treuhändig geführt, da keiner von uns (oder auch ich, wenn Sie wollen) seine Privatadresse im Internet bekannt geben wollte. All die Feststellungen dahingehend sind meiner Meinung nach völlig sinnlos, weil ich nicht gegen die Hinzurechnung der Gewinne berufe sondern nur gegen die Berechnungsmethode. Das Finanzamt suggeriert aber mit diesen Sachverhaltsdarstellungen, dass ich irgendwo angegeben habe, ich wollte die Gewinne der Handelstätigkeit nicht versteuern, was nicht stimmt, im Gegenteil ich habe mir eine Steuernummer beim FA Salzburg besorgt und diese Zahlungsflüsse versteuert. (Bei der Einnahmen Ausgabenrechnung kann ich meines Wissen nach nur den Zahlungsfluss versteuern). Auch wenn hier ein Fehler meinerseits gemacht wurde, so was das keinesfalls Vorsatz, ich war froh, dass ich das den Betrieb so halbwegs gewinnbringend führen konnte. Meine Motivation war auch nie Unsummen zu verdienen und schon gar nicht der Steuer zu entziehen, es war damals so, dass ein Familienmitglied schwer erkrankt ist und sich diese Person in der EDV auskannte (jedoch aus Krankheitsgründen kein Angestelltenverhältnis mehr eingehen konnte). Ich konnte dieser Person, die ich aus Datenschutzgründen nicht nennen will, einen Arbeitsplatz und ein halbwegs normales Leben verschaffen. Sie können anhand der Unterlagen im Steuerakt ersehen um welche Person es sich handelt und das Finanzamt hat ja auch die Lohnsteuerdaten aus dieser Zeit. Ich beantrage daher zu überprüfen, dass ich diese Person eingestellt habe. Darüber hinaus beantrage ich in der mündlichen Verhandlung ein Attest vorlegen zu dürfen welches bescheinigt, dass diese Person berufsunfähig war und ist. Die Berufsunfähigkeit wurde aber erst später beantragt, weil nach den falschen Vollstreckungsbescheiden (Überpfändung von über 3 Mio Euro) ich den Betrieb einstellten musste. Ich und das Familienmitglied verloren beide unsere Arbeit, wobei das Familienmitglied schwer krank ist und kein passendes Angestelltenverhältnis mehr findet und in der Berufsunfähigkeit ist.

Im übrigen möchte ich noch darauf hinweisen, dass ich eine Sachverhaltsdarstellung beim Verfassungsgerichtshof (und Antrag auf Verfahrenshilfe stellen werde) einbringen werde, da ich der Meinung bin, dass die Richterin, welche das BFG-Urteil als Vorsitzende erlassen hat, befangen ist und dem Senat meine Berufungspunkte gar nicht vorgelegt hat

und nur Teile aus dem Akt dem Senat zur Absprache vorgelegt hat. Insbesondere besteht keine Zuständigkeit über BAO § 21 der Hinzurechnung von Einkünften der E-Ltd, da ich mich gar nie auf eine ermäßigte Besteuerung (evt. Kapitalertragssteuer) berufen habe, sondern sämtlichen Zahlungsfluss der vollen Einkommenssteuer unterzogen bzw. erklärt habe.

Darüber hinaus möchte ich auch noch auf die Strafbemessung eingehen, insbesondere deshalb, weil ich in der 1. Instanz im ersten Satz unterbrochen wurde und mir eine Stellungnahme an den Senat und rechtliches Gehör verweigert wurde. Ich möchte das hiermit schriftlich tun: Selbst wenn der Senat zu dem Schluss kommt, dass eine Strafe ausgesprochen werden muss, so muss diese in einer realistischen Höhe sein, ich wurde vom Finanzamt in Millionenhöhe gepfändet, mein Hausanteil wurde gepfändet und noch immer nicht am Abrechnungsbescheid gutgeschrieben, unser einziges Familienauto (angeblicher Wert 2000 Euro) wurde gepfändet. Selbst wenn ich eine Arbeit in Österreich finde, ist mein Einkommen bis auf das Existenzminimum gepfändet - und das ungerechtfertigt wie ich meine. Aus meiner Sicht besteht und bestand kein Fehler in meinen Buchhaltungsunterlagen, doch selbst wenn kann der Fehler nicht so schwer sein, dass ich mein Leben lang eine Strafe zurück zahlen muss, in den Wohnbereich meiner Frau eingedrungen wird von 3 Finanzbeamten wo sie gerade Ihr Kind stillt und ein andere Familienmitglied auch die Arbeit verloren hat. Hätte ich solche Gewinne erwirtschaftet wie das Finanzamt behauptet hätte ich auch gerne "auch Millionen" an Einkommenssteuer bezahlt. Ich habe aber niemals so viel verdient. Dabei muss auch erwähnt werden, dass auch die Finanzbeamten nachweislich Fehler in der Berechnung der Einkommenssteuer und Umsatzsteuer hatten und diese sind Experten und in dem Bereich ausgebildet. Die Finanzbeamten müssen aber keine Strafe fürchten wenn Sie einen falschen Bescheid ausstellen, all das bleibt Sanktionslos. Auch wurde bei der Strafhöhe nicht die lange Verhandlungsdauer berücksichtigt, hätte das Finanzamt richtige ESt- und USt-Bescheide ausgestellt, so hätte ich diese schnell bezahlen können und auch ein mögliche Strafe, aber aufgrund der Überpfändungen musste ich den Betrieb einstellen.

In der Anlage schicke ich noch die anhängig werdende Verfassungsbeschwerde über die BFG-Bescheide im Abgabeverfahren und soweit auch hier relevant, mit der Bitte diese auch in diesem Verfahren zu berücksichtigen bzw. darüber abzusprechen.

In der Anlage erhalten Sie auch noch das angesprochene E-mail der Steuerberaterkanzlei Q, woraus eindeutig hervorgeht, dass alle angeforderten Steuerunterlagen der englischen Steuerbehörde für die Jahre 2003 bis 2006 übergeben wurde. Auch ergibt sich das aus dem logischen Augenschein, da eine Gesellschaft - auch in England - Jahresabschlüsse und Buchhaltungsunterlagen einreichen muss und diese durch eine von der englischen Steuerbehörde autorisierten Steuerberater überprüft und eingereicht wurden. Wenn das BFG behauptet, dass der Jahresabschluss nicht im Akt oder unleserlich ist, dann hat ihn entweder jemand von der Behörde aus dem Akt genommen oder Teile davon. In diesem Zusammenhang möchte ich noch darauf hinweisen, dass schon mal jemand beim Umsatzsteuerbescheid die Rechnungen über den Vorsteuerabzug aus dem Akt

genommen hat und dieser erst im Wiederaufnahmeantrag richtig gestellt wurde, nachdem ich zufällig noch eine Kopie der Original hatte. Aus meiner Sicht wäre es eine Straftat Teile aus dem Steuerakt zu nehmen oder nur Teile des Aktes dem Senat zur Absprache vorzulegen. Ich kann die Sachverhaltsdarstellung nur an den Verfassungsgerichtshof zur Überprüfung weiterleiten und hoffen die Sache klärt sich auf. Ich bitte jedoch zu bedenken, wenn Finanzbeamte Teile aus dem Akt nehmen oder sogar grob fahrlässig falsche Bescheide erlassen, hab ich als Beschuldigter sowieso keine Chance. Für mich war das Abgabeverfahren jedenfalls nicht fair geführt, selbst wenn die Finanzbeamten den Jahresabschluss aus dem Jahr 2003-2004 nicht aus dem Akt genommen haben oder dieser in Verstoß geraten ist, so wäre es einfach gewesen diesen noch mal bei der englischen Steuerbehörde anzufordern oder an mich ein Aufforderung zu schicken. Ich kann ja nicht wissen, dass angeblich 14 Jahre später der Jahresabschluss aus 2003 nicht im Akt ist. Ich hoffe und kann nur beantragen, dass dieses Strafverfahren fair geführt wird und ich dem Senat mein Anliegen vortragen darf, dass ich keinesfalls gegen die Hinzurechnung der Einnahmen der E-Ltd berufe, sondern nur gegen die Berechnungsmethode und vor allem dagegen, dass der Verlustvortrag aus 2003 zu Unrecht versagt wurde, weil der Jahresabschluss vollständig zur Verfügung stand, was auch die englische Steuerbehörde bestätigt bzw. die Gesellschaft ohnehin liquidiert worden wäre, hätte sie keine Jahresabschlüsse eingereicht."

Im Anhang ist u.a. eine Ablichtung des Entwurfes einer Eingabe des Beschuldigten an den Verfassungsgerichtshof beigeschlossen."

T. Weitere Eingaben des Beschuldigten liegen nicht vor.

U. Gemäß § 160 Abs. 3 FinStrG kann das Bundesfinanzgericht von der Durchführung bzw. von der Fortführung einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn - wie im gegenständlichen Fall - die Parteien des Verfahrens auf eine solche bis zum Beginn der fortgesetzten Verhandlung verzichtet haben.

Ein derartiger Verzicht auf Durchführung bzw. Fortführung einer mündlichen Verhandlung ist grundsätzlich unwiderruflich (vgl. z.B. VwGH 12.10.1989, 89/16/0126 [dort zum gleichartigen Verzicht auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat], weshalb dem lediglich mittels E-Mail wenige Tage vor dem dem Beschuldigten bekannten Sitzungstermin des Finanzstrafsenates geäußerten Widerruf des Verzichtes schon deswegen keine Relevanz zukommt. Überdies sind laut ständiger Rechtsprechung im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht prozessrechtliche Eingaben per E-Mail nicht möglich (VwGH 25.1.2006, 2005/14/0126; VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082; VwGH 12.8.2015, Ra 2015/16/0065; BFG 3.6.2017, RV/1300003/2017, etc.).

Diese Rechtslage entbindet das Bundesfinanzgericht aber nicht, nachdem die Verfahrensparteien ihre insoweit verbindliche Entscheidung getroffen haben, dennoch eine Abwägung vorzunehmen: Gibt es Anhaltspunkte, aus welchen sich ableiten lässt,

dass es zur weiteren Aufklärung des finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes bzw. der im Falle eines Schulterspruches für die Strafbemessung relevanten Umstände einer mündlichen Verhandlung bedarf oder dass zur Wahrung des Parteiengehörs einschließlich des rechtlichen Gehörs den Parteien in einer mündlichen Verhandlung noch entsprechende Vorhaltungen zu machen sind, wird eine mündliche Verhandlung trotz Verzichtserklärungen durchzuführen sein, falls diesen Interessen nicht auf andere geeignete Weise entsprochen werden kann.

Solche Umstände sind im gegenständlichen Fall aber nicht ersichtlich gewesen.

Zumal in Anbetracht der umfangreichen schriftlichen und elektronischen Anbringen des Beschuldigten, in welchen er wiederholt und ausführlich seinen Standpunkt dargestellt hat (siehe oben), war auch aus der Sicht des Finanzstrafsenates eine persönliche Befragung des Beschuldigten zur Aufklärung des Sachverhaltes nicht mehr erforderlich.

In einer nichtöffentlichen Sitzung hat der Finanzstrafsenat Salzburg 1 des Bundesfinanzgerichtes daher am 8. Juni 2017 nach ausführlichem Vortrag auch der schriftlichen und elektronischen Anbringen des Beschuldigten seine abschließende Entscheidung getroffen.

V. Gemäß Auskunft des Zentralen Melderegisters ist A nunmehr ab dem 23. Jänner 2018 wieder in Österreich an der Anschrift ZZZ, wohnhaft.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

1. Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese somit zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

2. Aus den vorliegenden Akten in Verbindung mit dem eigenen Vorbringen des Beschuldigten erschließt sich - insoweit außer Streit gestellt - das von A in den Jahren 2003 bis 2006 zur Anwendung gebrachte unternehmerische Konzept:

Er hat den Veränderungen der Geschäftswelt entsprechend - wie viele andere Unternehmer auch - eine damals neue Geschäftsidee aufgegriffen und im Jahre 2003 begonnen, im großen Maßstab bestimmte dafür geeignete Waren (hier: von fünf deutschen Großhändlern eingekaufte gebrauchte Leasing-Computerhardware wie Notebooks und neuwertige Großbildfernseher) unter Verwendung der Verkaufsplattform eBay über das Internet zu vertreiben und war damit auch wirtschaftlich erfolgreich. Dabei wurden - insoweit noch unauffällig - gewerbliche Einkünfte erzielt und in Form der

Lieferungen an die Konsumenten im Raum der Europäischen Union steuerbare und auch steuerpflichtige Umsätze getätigt.

3. Nach welchen Kriterien dabei in einkommensteuerlicher Hinsicht die aus diesen Handelsgeschäften entstandene Einkunftsquelle zuzuordnen war, ist im korrespondierenden Abgabenverfahren in den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates, des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes deutlich klargelegt worden: Demnach ist das Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VWGH 29.1.2015, 2013/15/0166). Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge; die Zurechnung von Einkünften muss sich auch nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftszielung eingesetzten Gegenständen decken (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151, sowie *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 142). Es kommt vielmehr darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (vgl. z.B. VwGH 26.7.2005, 2004/14/0121; VwGH 20.5.2014, 2011/15/0174).

Dazu der Verwaltungsgerichtshof weiters (VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166 mit Zitat VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012): Die Existenz einer Gesellschaft kann dabei nicht beiseite geschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden.

Zum besseren Verständnis dieses Zitates: Die Tatsache, dass eine Gesellschaft existiert (hier: die E-Ltd), kann nicht beiseite geschoben werden (soll heißen: Die [bloße] Existenz der Ltd kann insoweit nicht negiert werden; das gibt aber keine Aussage, dass ihr auch bestimmte Einkünfte zugerechnet werden). Die Gesellschaft dient etwa nicht den vorgegebenen Zwecken, wenn sie dazwischengeschaltet keine sinnvolle Funktion (und damit ist nicht eine Steuerhinterziehung gemeint!) erfüllt. In diesem Fall sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dabei handelt es sich letztlich um die Frage der sachgerechten Zuordnung (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

In Nachvollziehung der schlüssigen und nachvollziehbaren abgabenrechtlichen Argumentation des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes im korrespondierenden Abgabenverfahren findet der Finanzstrafsenat keinen Anlass, an den Feststellungen des Spruchsenates zum diesbezüglichen Lebenssachverhalt zu zweifeln.

Laut Aktenlage (Auskunft KSV1870, Arbeitsbogen ABNr. xxxx, Band II, Bl. 269 ff) hatte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum die am 12. September 2003 ins Handelsregister eingetragene E-Ltd, eine private Limited Company by Shares, ihren Sitz in QQQLondon. Diese Anschrift war eine bloße Zustelladresse; Gesellschafter war die treuhänderische

F-Ltd mit Sitz an der gleichen Adresse; Company Secretary war eine H-Ltd, Direktor eine G-Ltd, beide ebenfalls mit Sitz an derselben Adresse. Laut beigeschafftem Jahresabschluss zum 30. September 2005 (genannter Arbeitsbogen II, Bl. 272 ff) waren - wie vom UFS zutreffend vermerkt - keine Personalkosten und keine Mietkosten, etwa für die Anmietung des Auslieferungslagers in DX, angefallen. Mit Schriftsatz vom 20. August 2012 hat der Beschuldigte bestätigt, dass die Ltd über keine Büroräumlichkeiten verfügt hat; ebenso hat er indirekt bestätigt, dass sie auch keine Arbeitnehmer beschäftigt hat. Mangels Personal und entsprechender Büroräumlichkeiten hat die E-Ltd offensichtlich weder Softwareprogramme rund um Online-Auktionen selbst entwickelt noch eine entsprechende Software-Wartung vornehmen können. Ebenso offenkundig hat sie mangels entsprechender personeller und räumlicher Ressourcen Waren vertrieben.

Der Finanzstrafsenat folgt insoweit auch in eigener Überlegung der überzeugenden Argumentation des UFS in seiner Berufungsentscheidung, Seite 42 f, welche auch von den späteren Einlassungen des Beschuldigten z.B. vor dem Spruchsenat gestützt werden (z.B. Aussage des Beschuldigten am 11. Juli 2014, Finanzstrafakt, Band II, Bl. 429: "... Manche Software war gratis, manche hatten Lizenzen. Ich bin durch Empfehlungen von einem Geschäftspartner in Peru auf diese Software gekommen. es waren mehrere Produkte, ich weiß nicht mehr, woher ich die Software hatte. Ich selbst habe diese Software bedient. Ich kann sie nicht benennen. Welches Produkt ich verwendet habe, kann ich nicht mehr sagen.).

Demnach ist der dazwischengeschalteten E-Ltd im Rahmen des Verkaufs der vom Beschuldigten als Einzelunternehmer angekauften Waren über eBay keine wirtschaftliche Funktion zugekommen: Für die gesamte Geschäftsabwicklung ist dem Beschuldigten eine geeignete Software (laut dem Schriftsatz des Beschuldigten vom 20. August 2012 die der L-GmbH, zuvor L-Ltd) zur Verfügung gestanden, welche auch laufend von einem externen Unternehmen gewartet worden ist. Zusätzlich sind die für die Zwischenlagerung der angekauften und noch nicht verkauften Geräte erforderlichen Räumlichkeiten in DX von ihm angemietet und die physische Lagerbewirtschaftung in seinem Einzelunternehmen durchgeführt worden. Der Beschuldigte hat auch die Qualitätskontrolle der Geräte bzw. der Waren im Rahmen seines Einzelunternehmens durchgeführt und die zu versendenden Warenpakete zusammengestellt bzw. im Rahmen seines Einzelunternehmens alle für die Versendung erforderlichen Schritte gesetzt. Der Beschuldigte ist der Ansprechpartner der Käufer bzw. eBay-Ersteigerer im Falle von Reklamationen gewesen und hat die Bearbeitung der Retourwaren aufgrund von Reklamationen vorgenommen. Nicht nur der Einkauf, sondern auch der Vertrieb sind sohin zur Gänze vom Beschuldigten bzw. im Rahmen seines Einzelunternehmens durchgeführt worden.

Überdies ist der Beschuldigte laut Aktenlage (Bericht der I-Bank an das Amtsgericht Rosenheim vom 11. August 2009, Arbeitsbogen ABNr. xxxx, Band I, Bl. 418 ff) auch der Eröffner und der alleinige Verfügungsberechtigte über das Münchner Konto der dazwischengeschalteten E-Ltd gewesen, auf welches die Käufer bzw. ebay-Ersteigerer den Kaufpreis einzahlen mussten und über welches z.B. allfällige Gutschriften abgewickelt

worden sind. Der Beschuldigte ist daher auch alleiniger Verfügungsberechtigter über die aus dem ebay-Verkauf erzielten Erlöse gewesen, welche laut Aktenlage zur Gänze auf dieses Konto geflossen sind.

A hat die Geschäftsidee verwirklicht, eine sich ihm bietende Marktchance genutzt, sämtliche Leistungen erbracht und damit den geschäftlichen Erfolg beeinflusst und hat über die Erlöse verfügt. Er ist daher als Träger der Erwerbstätigkeit anzusehen und hat über die Einkunftsquelle verfügt, weshalb die aus dieser gewerblichen Tätigkeit erzielten Einkünfte ertragssteuerlich ihm auch tatsächlich zuzurechnen sind.

Soweit der vormalige Verfahrenshelfer des Beschuldigten in seinem Schriftsatz vom 6. Oktober 2014 im Ergebnis andeutet (Seite 7 f), dass etwa hinsichtlich der gewerblichen Betätigung des Beschuldigten mit Sitz in Salzburg (Veranlagungsakt) zumindest teilweise in Anbetracht des Auslieferungslagers in DX Deutschland ein Besteuerungsrecht zugekommen sein könnte, ist ihm auch die feste und ausführliche Darlegung des Beschuldigten selbst (Schriftsatz vom 20. Mai 2015, Pkt. 14) entgegenzuhalten, dass eine solche Betriebsstätte in DX nicht vorgelegen hat. Erkennbar hat A auch diese Überzeugung bei Einreichung seiner Einkommensteuererklärungen gehabt; Gegenteiliges ist aus der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurde auch nicht vorgebracht.

Gemäß Art. 5 Abs. 4 lit. a, b des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland fallen Einrichtungen, die wie im gegenständlichen Fall ausschließlich zur Lagerung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden bzw. die zu diesem Zweck unterhaltenen Warenbestände nicht unter den Begriff einer Betriebsstätte, weshalb Deutschland hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte des Beschuldigten kein Besteuerungsrecht zugekommen ist. Anhaltspunkte, warum im Tatsächlichen dieser Einschätzung zu widersprechen sei, ergeben sich nicht, zumal Recherchen auch von der deutschen Steuerfahndung vorgenommen worden sind und der damalige Wissenstand zwischen den einschreitenden Beamten beider Staaten geteilt worden ist.

Soweit der vormalige Verfahrenshelfer in dem genannten Schriftsatz weiters kritisiert, dass die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. Oktober 2012 nur eine zusammengefasste Darstellung der Einnahmen mit generellem Hinweis auf das Münchner Bankkonto der Ltd enthalte, sodass im Ergebnis die Umsatzerlöse (für 2005) nicht überprüfbar wären, ist auszuführen: Laut Aktenlage hat die Steuerfahndungsstelle des Finanzamtes Rosenheim dem Finanzamt Salzburg-Stadt am 3. Dezember 2009 die Monatskonten (Kontenentwicklungen) des Bankkontos der E-Ltd bei der I-Bank für den Zeitraum ab 1. Jänner 2004 bis zur Kontoauflösung am 15. Juli 2008 mittels Datenträger übermittelt (Arbeitsbogen, Band I, Bl. 433). Die Auswertung dieser Daten durch das Finanzamt erbrachte die Summen an eingegangenen Erlösen, welche dem Unabhängigen Finanzsenat mittels Schriftsatz vom 4. Februar 2010 gemeldet worden sind und von dort dann dem Beschuldigten selbst zur Kenntnisnahme und Stellungnahme übermittelt worden. Der Beschuldigte selbst hat dann in einer umfangreichen Stellungnahme vom 17. November 2010 nach offenkundiger genauer Analyse der Daten sich detailliert

dazu geäußert und selbst eine korrespondierende Excel-Tabelle mit entsprechenden umfangreichen Einwendungen vorgelegt. Nicht aber hat er an irgendeiner Stelle seiner umfangreichen Vorbringen geäußert, dass die ihm vorgehaltenen Jahresbeträge an Erlöseingängen bei der Bank unzutreffend gewesen wären. Die diesbezüglichen originären Datensätze der I-Bank und deren Auswertung durch den Betriebsprüfer wurden auch dem nunmehr entscheidenden Finanzstrafsenat des Bundesfinanzgerichtes übermittelt und von diesem eingesehen. Anhaltspunkte für eine unkorrekte Berechnung der Jahresbeträge sind nicht erkennbar, weshalb keine Bedenken bestehen, diese auch der gegenständlichen Entscheidung zugrunde zu legen.

Soweit der vormalige Verfahrenshelfer des Beschuldigten in verfahrensrechtlicher Hinsicht kritisiert hat, dass die Einvernahme der Berichterstatterin des Abgabensenates des Bundesfinanzgerichtes erforderlich gewesen wäre, um die Unschärfen einer Schätzung aufzuklären, und dem Beweisantrag durch den Spruchsenat zu Unrecht nicht entsprochen worden wäre, ist auszuführen, dass in Nachvollziehung rechtlichen Argumentation des Abgabensenates - nachzulesen in dessen schriftlichen Ausfertigung seiner Entscheidung - die erforderliche gesamthafte Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen und die insoweit fiktiv abgespaltete E-Ltd durch den Finanzstrafsenat des Bundesfinanzgerichtes eigenständig vorgenommen worden ist, wobei in eigener freier Beweiswürdigung den konkret diesbezüglich vorgebrachten Einwendungen des Beschuldigten entsprochen worden ist.

4.1. In umsatzsteuerlicher Hinsicht sind hingegen die an die eBay-Ersteigerer getätigten Lieferungen, hinsichtlich welcher die E-Ltd Rechnungen gelegt hat, auch diesem Unternehmen ansich zuzurechnen. Auch eine Domizilgesellschaft (also wie die genannte Ltd, welche im Sitzstaat Großbritannien keine nach außen wirkende wirtschaftliche bzw. wirtschaftlich sinnvolle Tätigkeit entfaltet, sondern dort nur ihr Domizil hat; ihre [angebliche] Tätigkeit außerhalb [off-shore] entfaltete) kann unternehmerisch tätig werden, wenn sie nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt (vgl. VwGH 23.12.2015, 2012/13/0007). Eine Leistung wird im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich demjenigen zugerechnet, der im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, wer also gegenüber den Empfängern (den Ersteigerern der elektronischen Geräte) nach außen in Erscheinung getreten ist, wobei es generell auf die zivilrechtlichen Vereinbarungen zwischen den Beteiligten ankommen wird (siehe z.B. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 258; *Ludwig*, Vorsteuerabzug bei Lieferung durch Domizilgesellschaften - grundsätzliche Überlegungen, FJ 2017,27).

So gesehen hätte die E-Ltd durch die Auslieferung der bereits im Lager des Beschuldigten in DX befindlichen elektronischen Geräte in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Umsätze mit entsprechender Umsatzsteuerzahllast gegenüber dem deutschen Fiskus erbracht, währenddessen die in der Unternehmerkette davor befindlichen Leistungen mittels jeweiligem Vorsteuerabzug umsatzsteueraufkommensneutral geblieben wären.

4.2. Im Übrigen wird aber andererseits auch ein Mindestmaß an Organisation gefordert: Fehlt es wie offenbar bei der E-Ltd an einer sachlichen und personellen Ausstattung, schlägt die Leistungserbringung fehl und können Umsätze der Domizilgesellschaft nicht zugerechnet werden (siehe nochmals *Ludwig*, aaO, Pkt. 5.3), wobei aber auf die Gepflogenheiten der Branche abzustellen ist (vgl. EuGH 22.10.2015, Rs C-277/14, *PPUH Stehcemp*, Rn 35). Auch bei einem Abstellen auf die branchenüblichen Gepflogenheiten würde man dann wohl solcherart zu dem Schluss gelangen, dass die gegenständlichen Lieferungen an die Ersteigerer mangels einer dort vorhandenen betrieblichen Struktur umsatzsteuerrechtlich nicht der Ltd, sondern dem Einzelunternehmer A zugeordnet werden müssen.

4.3. Im gegenständlichen Fall war nun aber zusätzlich auch festzustellen, dass die angeblich von der E-Ltd durchgeführten Lieferungen an die hauptsächlich in Deutschland situierten Ersteigerer der eBay-Verkäufe ohne Erhebung einer Umsatzsteuer stattgefunden haben: So weisen die in den Akten auffindbaren Kopien von Rechnungen der Ltd an die Ersteigerer samt und sonders keine Umsatzsteuer auf (Arbeitsbogen ABNr. xxxx, Band I, Bl. 223, 225, 232, 237 [Rechnungen mit ausgewiesener USt von Null], 355, 393, 458, 472, 487, 509, 511), was auch zu entsprechenden Reklamationen von Kunden und Anzeigen an den deutschen Fiskus geführt hat.

Wie der Beschuldigte mit diesen Reklamationen umgegangen ist, ergibt sich beispielsweise aus einem E-Mail-Wechsel zwischen ihm und seinem Kunden R:

E-Mail R (genannter Arbeitsbogen, Band I, Bl. 496):

"Sehr geehrte Damen und Herren,
ich habe von Ihnen noch immer keine ordnungsgemäße deutsche Rechnung mit ausgewiesener Mehrwertsteuer erhalten. Die von Ihnen geschickte Rechnung entspricht nicht den Vorgaben der deutschen Steuerverwaltung. Ich erwarte eine korrigierte Rechnung bis zum Ende dieser Woche (29.06.2007).
[...]"

Bezeichnende Antwort-Mail des A am 28. Juni 2007 (genannter Arbeitsbogen, Band I, Bl. 496):

"Sehr geehrter Herr R!
Das liegt daran, dass wir keine deutsche Firma sind. Wir stellen normalerweise die Rechnung für Firmenkunden mit UID Nummer aus, in Ihrem Fall haben wir aber diesbezüglich keine UID Nummer hinterlegt. Wir können Ihnen auch eine RG mit deutscher Mwst. ausstellen, doch dann müssten wir die RG mit der Post schicken oder per Email für den Vorsteuerabzug muss eine verschlüsselte Signierung sein, wir haben aber kein solches System.

Ich schlage der Einfachheit halber vor, Sie geben uns Ihre UID Nummer und wir überweisen zusätzlich zu den 20 euro noch mal 19% zurück, einverstanden?"

Im Ergebnis blieben somit offenkundig die Lieferungen an die Ersteigerer in den eBay-Verkäufen rechtswidrigerweise ohne Erhebung der deutschen Umsatzsteuer, woraus sich

- unter Zugrundelegung der ermittelten Zahlungseingänge auf dem Bankkonto bei der I-Bank, in Höhe von € 2,349.121,41 (2004) + € 1,857.932,91 (2005) + € 2,294.177,58 (2006) - (unter Ausblendung einer allfälligen Zeitdifferenz zwischen Liefermonat und Zahlungsmonat) für 2004 bis 2006 eine Verkürzung an 16 % deutscher Umsatzsteuer in Höhe von € 324.016,75 (2004) + € 256.266,61 (2005) + € 316.438,29 (2006) ergeben hätte.

Geht man davon aus, dass A schon bisher in Zusammenhang mit dem Einkauf der Handelswaren bereits entsprechende Vorsteuern (in Zusammenhang mit diesbezüglichen angeblichen innergemeinschaftlichen Lieferungen an ihn und einer dabei in Österreich anfallenden Erwerbsteuer) geltend gemacht hat, ergibt sich der dringende Verdacht einer rechtswidrigen und wohl auch schuldhaften Vermeidung an deutscher Umsatzsteuer entweder im Rahmen des Einzelunternehmens oder im Rahmen der E-Ltd, je nachdem ob man den Überlegungen in Pkt. 4.2. folgt oder nicht, für die Jahre 2003 bis 2006 in Höhe von etwa rund einer Million €.

Eine Verkürzung an österreichischer Umsatzsteuer erschließt sich aus diesem Sachverhalt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch nicht, weshalb sich aus der Aktenlage auch keine Zuständigkeit eines österreichischen Schöffensenates ergibt; daraus ergibt sich des weiteren, dass hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Verkürzungen an Einkommensteuer eine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes zur inhaltlichen Erledigung der Beschwerde des Beschuldigten besteht.

5. Zu den Verkürzungen an österreichischer Einkommensteuer im Detail:

5.1. Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften gegenüber dem österreichischen Fiskus offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dazu gehört selbstverständlich auch, dass erzielte gewerbliche Einkünfte in richtiger Höhe bekanntzugeben sind. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen wie beispielsweise Einkommensteuererklärungen.

5.2. Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung eben dieser abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, indem er beispielsweise im Falle der Kenntnis des österreichischen Fiskus vom Abgabenanspruch - der Umstand, dass für ein Veranlagungsjahr gegenüber dem Pflichtigen ein Einkommensteueranspruch entstanden ist, ist der Abgabenbehörde bekannt - die Festsetzung der Einkommensteuer mit Null oder einem zu niedrigen Betrag anstrebt und zu diesem Zwecke eine unrichtige Steuererklärung beim Finanzamt einreicht, in welcher er etwa beispielsweise einen Teil der aus einer Einkunftsquelle (hier: aus seinem Handel mit elektronischen Geräten über die Internet-Verkaufsplattform eBay) erzielten Einkünfte unter Dazwischenschieben einer Briefkastenfirma verheimlicht, in der Hoffnung, das Finanzamt würde seinen Angaben

Glauben schenken - was auch tatsächlich geschieht. Der deliktische Erfolg ist dabei mit Zustellung des zu niedrigen Einkommensteuerbescheides eingetreten.

5.3. Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG ist aber nicht nur die vollendete derartige Abgabenhinterziehung, sondern auch der Versuch einer solchen strafbar.

Von einem Versuch ist zu sprechen, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise die unrichtige Einkommensteuererklärung beim Finanzamt einreicht).

5.4. Bedingt vorsätzlich handelt nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

5.5. Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung, wobei bei Erfolgsdelikten wie verfahrensgegenständlich diese fünfjährige Frist (Abs. 2) erst mit Eintritt des Erfolges beginnt.

Gemäß § 31 Abs. 4 FinStrG werden in diese Verjährungsfristen u.a. nicht eingerechnet die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Finanzstrafverfahren bei Gericht oder einer Finanzstrafbehörde (Fassung bis 31. Dezember 2013) bzw. nunmehr auch beim Bundesfinanzgericht (BGBI I 2013/14 ab 1. Jänner 2014) anhängig gewesen ist (bzw. ein Strafverfahren geführt worden ist) (lit. b), ebenso nicht die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder einer mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgabenverfahren ein Verfahren beim Verfassungsgerichtshof oder beim Verwaltungsgerichtshof anhängig gewesen ist (Fassung bis 28. Februar 2014) bzw. die Zeit von der Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgabenverfahren bis zu deren Erledigung (BGBI I 2014/13 ab 1. März 2014) (lit. c).

Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind (Fassung BGBI I 2004/57 mit Wirkung ab 5. Juni 2004).

Den Akten ist zu entnehmen, dass im mit der Finanzstrafsache korrespondierenden Abgabenverfahren betreffend die Einkommensteuer 2004 bis 2006 ein Beschwerdeverfahren beim Verwaltungsgerichtshof betreffend die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. Oktober 2012, RV/0117-S/12, RV/0060-

S/11, in der Zeit vom 23. April 2013 (genannter Arbeitsbogen, Verfahrensfortsetzung, Band III, "VwGH-Beschwerde") bis zum 29. Jänner 2015 (Datum der VwGH-Entscheidung 2013/15/0166-10, 2012/15/0228-12) anhängig gewesen ist [= 21 Monate und 6 Tage] sowie eine jedenfalls 2015 eingebrachte außerordentliche Revision gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Juni 2015, RV/6100172/2015, mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2016, Ra 2015/15/0059-18, zurückgewiesen worden ist [= mindestens 11 Monate und 21 Tage].

6. Im gegenständlichen Fall ist den vorgelegten Akten weiters folgender Sachverhalt zu entnehmen:

6.1. Am 6. Juli 2005 wurde für das Veranlagungsjahr **2003** antragsgemäß entsprechend der zuvor nach den Angaben des Beschuldigten durch seinen Steuerberater erstellten und per FinanzOnline übermittelten Steuererklärung die Einkommensteuer mit € 2.246,99 festgesetzt und ein entsprechender Bescheid in weiterer Folge zugestellt (Abfrage des Abgabekontos des Beschuldigten vom 27. Dezember 2016). In der Einkommensteuererklärung waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 14.770,73 ausgewiesen (Veranlagungsakt des Beschuldigten, StNr. xxxxxxxx, Veranlagung 2003, Einnahmen-/Ausgabenrechnung).

In dem der Steuererklärung zugrundeliegenden Rechenwerk war aber die vom Beschuldigten unzulässigerweise für die bloße Briefkastenfirma E-Ltd (siehe oben Pkt. 3) ausgeschiedene anteilige Gewinnmarge nicht enthalten.

Im Zuge der Betriebsprüfung war infolge eines Übertragungsfehlers bei der Berechnung des tatsächlichen Gewinnes des Beschuldigten (Arbeitsbogen, Band I, Bl. 259) - ausgehend von den vom Prüfer ermittelten Auktionserlösen - anstelle des sich solcherart rechnerisch ergebenden Gewinnes von € 560.603,03 irrtümlich ein Verlust von - € 142.190,27 festgestellt worden, weshalb - dem Bericht des Prüfers folgend - die Abgabenbehörde die Einkommensteuer für 2003 am 28. September 2007 mit Null festgesetzt hat (Buchungsabfrage; Veranlagungsakt, Veranlagung 2003).

Für das Finanzstrafverfahren hat die im korrespondierenden Abgabenverfahren infolge der Zurücknahme der Berufung eingetretene Rechtskraft dieses Bescheides vom 28. September 2007 und der sich daraus - bei allfälliger Vortragsfähigkeit des Verlustes - ergebende, tatsächlich lediglich fiktive Verlustvortrag mangels einer Bindungswirkung des abgabenbehördlichen Bescheides keine Bedeutung, zumal der Beschuldigte selbst bei Erstellung der ebenfalls unrichtigen Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2004 und 2005, da zeitlich vorhergehend, von diesem Berechnungsfehler bzw. dem fiktiven Verlustvortrag noch gar keine Kenntnis haben konnte.

Tatsächlich ist hier im Finanzstrafverfahren, zumindest für eine allfällige Relevanz in Bezug auf nachfolgende Verkürzungen, zu prüfen, ob nicht vom Beschuldigten tatsächlich ein realer und allenfalls auch vortragsfähiger Verlust im Veranlagungsjahr 2003 erwirtschaftet worden ist.

Laut Vorbringen vom 27. Dezember 2007 (Ergänzung einer Berufung im Abgabenverfahren, Arbeitsbogen, Band I, Bl. 311) hat A grundsätzlich bei der fiktiven Aufspaltung zwischen seinem Einzelunternehmen und der Ltd eine Margenteilung von je 50 % kalkuliert. Dieser Umstand wird in anderen Eingaben im Ergebnis wieder in Frage gestellt.

Eine Auskunft der I-Bank über die Zahlungseingänge im Jahre 2003 liegt laut Aktenlage nicht vor und kann infolge des Zeitablaufes auch nicht mehr eingeholt werden. Wie hoch der auf die E-Ltd verschobene und daher fehlende Gewinnmargenanteil tatsächlich gewesen ist, kann daher im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten nicht mehr festgestellt werden.

Der Beschuldigte selbst hat zwar in seiner Steuererklärung einen Gewinn von € 14.770,73 ausgewiesen, behauptet aber im Verlauf des Verfahrens in seinen Eingaben aus Südamerika, aufgrund seiner Berechnungsmethodik in Form eines Erlösansatzes seines Warenbestandes als Verkauf an die Briefkastenfirma (statt der tatsächlichen Verkaufserlöse aus den über eBay durchgeföhrten Verkäufen) für 2003 die Einnahmen um € 91.399,50 zu hoch angegeben zu haben (siehe oben sowie das Erkenntnis des BFG vom 23. Juni 2015, RV/6100172/2015, Seite 7, letzter Absatz). Von Seite des Unabhängigen Finanzsenates war diesbezüglich (vorübergehend) für 2004 ein Abschlagsposten von -€ 203.544,00 zum Ansatz gebracht worden - ein Umstand, welcher durch den Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 29. Jänner 2015 korrigiert worden ist.

Im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten folgt der Finanzstrafsenat diesen eigenen Angaben des A, womit sich für das Veranlagungsjahr 2003 tatsächlich ein Verlust in Höhe von -€ 76.628,77 ergeben hätte.

Eine allfällige tatsächliche Hinterziehung an Einkommensteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2003 ist im Zweifel somit nicht erweislich und wäre im Übrigen infolge Verstreichens der zehnjährigen Frist (eine weitere Frist nach § 31 Abs. 4 lit. c FinStrG liegt nicht vor) zwischenzeitig verjährt.

Von Seite der Finanzstrafbehörde wurde der Sachverhalt im Einleitungsbescheid vom 27. April 2013 nicht mehr aufgegriffen (Finanzstrafakt Bl. 121); er ist nicht Verfahrensgegenstand vor dem Finanzstrafsenat.

6.2. Am 30. Juni 2006 wurde für das Veranlagungsjahr **2004** antragsgemäß entsprechend der zuvor nach den Angaben des Beschuldigten durch seinen Steuerberater erstellten und per FinanzOnline übermittelten Steuererklärung die Einkommensteuer mit € 5.900,41 festgesetzt und ein entsprechender Bescheid in weiterer Folge zugestellt (Abfrage des Abgabekontos des Beschuldigten vom 27. Dezember 2016). In der Einkommensteuererklärung waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 24.709,62 ausgewiesen (Veranlagungsakt des Beschuldigten, Veranlagung 2004, Einnahmen-/Ausgabenrechnung).

In dem der Steuererklärung zugrundeliegenden Rechenwerk war aber die vom Beschuldigten unzulässigerweise für die bloße Briefkastenfirma E-Ltd (siehe oben Pkt. 3) ausgeschiedene anteilige Gewinnmarge nicht enthalten.

Der Finanzstrafsenat folgt in seiner Beweiswürdigung der schlüssigen diesbezüglichen Argumentation des Unabhängigen Finanzsenates bzw. des Bundesfinanzgerichtes im korrespondierenden Abgabenverfahren, wonach sich auf Basis der bei der I-Bank am Bankkonto der E-Ltd festgestellten Zahlungseingänge und unter Korrektur des bereits obgenannten Abschlages von -€ 203.544,00 tatsächlich ein Gewinn von € 40.666,80 und eine Einkommensteuer von € 12.984,63 ergeben hat. Insoweit ist somit eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 7.084,22 festzustellen.

Hätte der Beschuldigte im Abgabenverfahren der Abgabenbehörde bzw. dem Bundesfinanzgericht ein Rechenwerk bzw. ein Belegwesen für 2003 präsentieren können, aus welchen der oben im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten im Finanzstrafverfahren ermittelte mögliche Verlust von -€ 76.628,77 ableitbar gewesen wäre, wäre er vortragbar und gemäß § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG 1988 im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte, also mit € 30.500,10, im Jahre 2004 abziehbar gewesen; der verbleibende Rest wäre im Folgejahr, ebenfalls unter Beachtung der Vortragsgrenze, abziehbar gewesen (siehe nachstehend).

So gesehen ist es also möglich, dass für 2004 durch das Handeln des Beschuldigten tatsächlich keine Einkommensteuer verkürzt worden war. Ob ihm, weil etwa in Unkenntnis dieses Zusammenhangs mit 2003 bzw. in damaliger Unkenntnis des abgabenrechtlichen Instrumentes eines Verlustvortrages, nicht dennoch ein Verkürzungsvorsatz zu unterstellen wäre, bleibt zu seinen Gunsten zweifelhaft.

Von Seite der Finanzstrafbehörde wurde der Sachverhalt im Einleitungsbescheid vom 27. April 2013 nicht mehr aufgegriffen (Finanzstrafakt Bl. 121); er ist nicht Verfahrensgegenstand vor dem Finanzstrafsenat.

6.3. Am 7. Februar 2007 hat der Steuerberater des Beschuldigten die nach seinen Angaben erstellte Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr **2005** per FinanzOnline der Abgabenbehörde überendet. In der Einkommensteuererklärung waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 56.370,25 ausgewiesen (Veranlagungsakt des Beschuldigten, Veranlagung 2005, Einnahmen-/Ausgabenrechnung). Wäre antragsgemäß durch die Abgabenbehörde eine Veranlagung vorgenommen worden, hätte sich solcherart eine Einkommensteuer von € 19.770,13 ergeben.

Eine Verarbeitung der eingebrachten Einkommensteuererklärung ist aber nicht mehr erfolgt, vielmehr hat bereits aufgrund entsprechender Kontrollmitteilungen von eBay-Auktionen (nach fernmündlicher Anmeldung am 23. Februar 2007) am 28. Februar 2007 eine Betriebsprüfung begonnen (Arbeitsbogen, Band I, Bl. 4).

In dem der Steuererklärung zugrundeliegenden Rechenwerk war die vom Beschuldigten unzulässigerweise für die bloße Briefkastenfirma E-Ltd (siehe oben Pkt. 3) ausgeschiedene anteilige Gewinnmarge nicht enthalten.

Der Finanzstrafsenat kommt in seiner eigenen Beweiswürdigung zum selben Ergebnis wie der Unabhängige Finanzsenat bzw. das Bundesfinanzgericht im korrespondierenden Abgabenverfahren, wonach sich auf Basis der bei der I-Bank am Bankkonto der E-Ltd festgestellten Zahlungseingänge tatsächlich ein Gewinn von € 161.246,68 ergeben hat. Zusätzlich werden aber im Zweifel zu seinen Gunsten auch die vom Beschuldigten vor dem Unabhängigen Finanzsenat überdies beantragten Betriebsausgaben in Höhe von € 12.478,07, für welche aber eigentlich kein Nachweis erfolgt war (Berufungsentscheidung, Finanzstrafakt, Band I, Bl. 89) abgezogen, womit sich ein Gewinn von € 148.768,61 und eine Einkommensteuer von € 65.969,31 ergibt. Insoweit ist somit eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 46.199,18 festzustellen.

Hätte der Beschuldigte im Abgabenverfahren der Abgabenbehörde bzw. dem Bundesfinanzgericht ein Rechenwerk bzw. ein Belegwesen für 2003 präsentieren können, aus welchen der oben im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten im Finanzstrafverfahren ermittelte mögliche Verlust von -€ 76.628,77 ableitbar gewesen wäre, wäre er vortragbar und mit einem Restteil von € 46.128,77 im Jahre 2005 abziehbar gewesen, wodurch ein Restgewinn von € 102.639,84 verblieben wäre. Die sich daraus ergebende Einkommensteuer für 2005 hätte damit lediglich € 42.904,92 betragen.

Geht man im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten für den Fall einer korrekten Einkommensteuererklärung für 2005 von einer tatsächlichen Einkommensteuer in Höhe von € 42.904,92 aus, ergibt sich eine Verkürzung an € 23.134,79.

Die verkürzte Einkommensteuer für 2005 haftet in voller Höhe unberichtet am Abgabenkonto des Beschuldigten aus (Kontoabfrage vom 4. Mai 2018); eine zukünftige Schadensgutmachung ist in Anbetracht seiner wirtschaftlichen Situation (siehe unten) nicht anzunehmen.

Durch den Spruchsenat (welchem der weitere Ermittlungsvorgang und die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Juni 2015 noch unbekannt gewesen ist) wurde lediglich eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 12.425,30 vorgeworfen (Finanzstrafakt, Band II, Bl. 438 bzw. 451).

Die Beschwerde des Amtsbeauftragten richtet sich nicht gegen diesen Spruchteil (Finanzstrafakt, Band II, Bl. 463 ff), weshalb dem Finanzstrafsenat - in Beachtung des Verböserungsverbotes nach § 161 Abs. 3 FinStrG - eine Richtigstellung der Höhe der Verkürzung zum Nachteil des Beschuldigten verwehrt ist.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2007, hinterlegt beim zuständigen Postamt an der damals bekannten Wohnanschrift des A, hat das Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde im Zuge von Vorerhebungen unter Hinweis auf den ergangenen Betriebspflichtsbericht vom 28. September 2007, ABNr. xxxx, und unter Anführung entsprechender Textziffern von Bericht und Niederschrift den Beschuldigten in Kenntnis gesetzt, dass aufgrund des Ergebnisses dieser abgabenbehördlichen Prüfung der Verdacht bestehe, dass durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen (in welchen neben Anderem entsprechende Einkünfte nicht erklärt worden seien) auch Einkommensteuer

betreffend das Veranlagungsjahr 2005 vorsätzlich verkürzt worden sei, und ihn zum Zwecke einer finanzstrafrechtlichen Würdigung zur Stellungnahme und Vorlage allenfalls vorhandener Beweismittel aufgefordert (Finanzstrafakt, Band I, Bl. 116 ff). Dieses aus der Sphäre der Finanzstrafbehörde nach außen gegangene Schreiben stellt gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG eine Verfolgungshandlung gegen den Genannten dar und hat die Finanzstrafsache innerhalb der Verjährungsfrist des § 31 Abs. 2 FinStrG anhängig gemacht.

Die zehnjährige Frist des § 31 Abs. 5 Satz 1 FinStrG bis zur absoluten Verjährung der Strafbarkeit wäre am 7. Februar 2017 abgelaufen, hat sich jedoch durch die Zeiten der Anhängigkeit bzw. der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht (siehe oben Pkt. 5.5.) um mehr als 33 Monate verlängert. Eine Verjährung der Strafbarkeit ist hinsichtlich des Fakts ESt-Verkürzung 2005 sohin noch nicht eingetreten.

Der Finanzstrafsenat hegt keinen Zweifel, dass das Verhalten des Beschuldigten von dem Tatplan getragen war, mit Hilfe der Dazwischenschaltung der auf sein Betreiben hin zur Verdunkelung eingerichteten und bloß vorgeschobenen Domizilgesellschaft in London die ihm bei seien Geschäften grundsätzlich treffende Steuerlast rechtswidrigerweise im Höchstausmaß zu vermeiden, was ihm offensichtlich jahrelang auch trefflich gelungen ist.

Es ist für einen erfahrenen Unternehmer und Geschäftsmann ein steuerliches Allgemeinwissen, dass im Gebiet der Europäischen Gemeinschaft (und nicht nur dort) beim Verkauf von Waren, zumal an private Konsumenten, Umsatzsteuer zu erheben ist. Es ist ihm ebenso ein steuerliches Allgemeinwissen zu unterstellen, dass er weiß, seine von ihm aus seiner gewerblichen Betätigung erzielten Gewinne gegenüber dem Fiskus offenzulegen sind und er davon Einkommensteuer schuldet.

Es ist aber zugegebenermaßen damals, in den Jahren 2003 und folgende, in Zeiten einer Aufbruchsstimmung und Umwälzung durch das Internet, wohl ein verlockender Gedanke gewesen, dies alles gleichsam mit einem einfachen Konzept hinter sich lassen zu können und sich vermeintlich von den steuerlichen Belästigungen durch den Fiskus befreien zu können. Man begegnet sich im E-Commerce bei den Geschäften nicht von Angesicht zu Angesicht, warum nicht einfach eine andere Identität annehmen? Wie sollte das Finanzamt dies nachvollziehen? Das vom Beschuldigten in dieser Zeit der neuen Möglichkeiten gewählte Geschäftsmodell für diese neue Freiheit war die Verwendung der britischen Briefkastenfirma, welche er vorgeschoben hat und deren insoweit fiktive Lieferungen an seine Kunden er nicht verustet hat.

Wäre A abgabenredlich gewesen, hätte er bei Anforderung mehrwertsteuergerechte Rechnungen ausgestellt und hätte er die Warenverkäufe mittels eBay an die Ersteigerer entweder in Großbritannien, in Österreich oder in Deutschland der Umsatzsteuer unterworfen. Dann aber hätte sein Geschäftsmodell in Anbetracht des starken Konkurrenzdruckes und der begrenzten Handelsspannen wohl finanziell nicht funktioniert und hätte er mangels ausreichender Gewinnerzielung seinen Lebensunterhalt daraus nicht bestreiten können.

Ein derartiges umsatzsteuerrechtliches Fehlverhalten, wenngleich tatsächlich - anders als vom Finanzamt Salzburg-Stadt ursprünglich vermutet - mit Erfolgseintritt im Gemeinschaftsraum außerhalb Österreichs, spricht gegen eine Gutgläubigkeit des Beschuldigten auch in Bezug auf die mit seinen Verdunkelungen einhergehenden Verkürzungen an Einkommensteuer.

Soweit der Beschuldigte einwendet, dass es ihm nicht um [ergänze wohl: rechtswidrige] Steueroptimierungen gegangen wäre, sondern lediglich darum, bei seinen Geschäften im Internet seine Privatadresse nicht offenzulegen und daher eine Ltd aufgrund der geringen Kosten einfach aus seiner Sicht das Beste dafür gewesen sei, ist ihm zu entgegnen, dass sich dadurch, wenn er im Internet bei seinen Geschäften seine tatsächliche Identität durch Vorschieben einer Briefkastenfirma oder allenfalls anderer fiktiver Identitäten verbergen kann, wohl - wie allgemein bekannt - keine Berechtigung ergibt, seine Identität in Bezug auf die Zuordnung von Einkunftsquellen und Abgabenschulden auch gegenüber dem Fiskus zu verbergen.

Soweit der Beschuldigte im Ergebnis einwendet, dass es ja nicht verboten sein kann, Vertriebsgesellschaften einzurichten und auf diese Weise Gewinne umzuschichten: Die Einrichtung von tatsächlichen Vertriebsgesellschaften ist natürlich nicht verboten, wohl aber bekanntlich die bloße Behauptung gegenüber dem Fiskus, eine solche Vertriebsgesellschaft eingerichtet zu haben, tatsächlich aber lediglich - genauso wie gegenüber den Geschäftskunden im Internet - lediglich eine Briefkastenfirma etabliert zu haben, um solcherart entstandene Abgabenansprüche zu verbergen.

Wenn der Beschuldigte einwendet, er habe ja ohnehin in Großbritannien die dort vorgesehene Einkommensteuer bezahlt hat, ist ihm entgegen zu halten, dass laut den von ihm selbst vorgelegten Unterlagen für den Zeitraum 12. September 2003 bis 30. September 2004 der E-Ltd nur 610 brit. Pfund (umgerechnet damals etwa € 900,00) an Körperschaftsteuer vorgeschrieben worden sind und wohl auch für die Folgezeiträume in Anbetracht der laut Aktenlage erklärten geringen Gewinne in ähnlich niedriger - und im Vergleich zur Vorschreibung an österreichischer Einkommensteuer nicht ins Gewicht fallender - Höhe erhoben worden sind.

Bedenkt man zusätzlich die aus den Schriftsätze des Beschuldigten hervorleuchtende Intelligenz, seine unternehmerische Erfahrung und sein offenkundiges Verständnis für kaufmännische Angelegenheiten, ist ihm mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit zu unterstellen, dass er in Bezug auf die Erhebung der Einkommensteuer es zumindest für ernsthaft möglich gehalten hat, dass er durch das Vorschieben seiner britischen Briefkastenfirma die entsprechende Versteuerung seiner zuvor erzielten Erlöse nicht minimieren darf und diese gegenüber dem österreichischen Fiskus vollständig offenzulegen hätte, andernfalls die österreichische Einkommensteuer zu niedrig bemessen werden würde. Tatsächlich aber hat er sich damit abgefunden und die Offenlegung dieses Sachverhaltes gegenüber den Abgabenbehörden unterlassen. Ein Motiv für sein Verhalten hat wohl auch darin gelegen, dass er bei einer Offenlegung des Sachverhaltes auch

aus seiner Sicht befürchten musste, den Abgabentyp hinsichtlich der Umsatzsteuer gegenüber dem deutschen Fiskus aufzudecken.

Der Beschuldigte hat daher tatsächlich betreffend das Veranlagungsjahr 2005 - seine eingereichte unrichtige Steuererklärung hat nicht mehr zur Bescheiderlassung geführt, siehe oben - eine versuchte Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von lediglich € 12.425,30 nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Der diesbezügliche Schulterspruch des Spruchsenates ist somit zu bestätigen.

6.4. Am 31. März 2008 (Datenabfrage, Finanzstrafakt, Band I, Bl. 6) bzw. am 2. April 2008 (Datumsstempel, Veranlagungsakt, Veranlagung 2006) wurde gemeinsam mit der vom Beschuldigten unterfertigten Umsatzsteuererklärung auch die - nicht unterfertigte - Einkommensteuererklärung des Beschuldigten für das Veranlagungsjahr **2006** beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereicht. In dieser Einkommensteuererklärung hatte A einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von -€ 33.460,00 ausgewiesen (Veranlagungsakt des Beschuldigten, Veranlagung 2006). Wäre antragsgemäß durch die Abgabenbehörde eine Veranlagung vorgenommen worden, hätte sich solcherart eine Einkommensteuer von € 0,00 ergeben.

In dem der Steuererklärung zugrundeliegenden Rechenwerk war aber wiederum die vom Beschuldigten unzulässigerweise für die bloße Briefkastenfirma E-Ltd (siehe oben Pkt. 3) ausgeschiedene anteilige Gewinnmarge nicht enthalten.

Der Finanzstrafsenat kommt in seiner eigenen Beweiswürdigung ebenso wie die insoweit schlüssige diesbezügliche Argumentation des Unabhängigen Finanzsenates bzw. des Bundesfinanzgerichtes im korrespondierenden Abgabenverfahren zu dem Ergebnis, dass sich auf Basis der bei der I-Bank am Bankkonto der E-Ltd festgestellten Zahlungseingänge tatsächlich ein Gewinn von € 114.874,46 und eine Einkommensteuer von € 49.022,23 ergeben hat. Insoweit ist somit wiederum ein Versuch des Beschuldigten zu erschließen, neuerlich Einkommensteuer in Höhe von € 49.022,23 gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG zu hinterziehen.

Auf den ersten Blick scheint es, als ob auch in diesem Fall noch keine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten wäre, weil in dem obgenannten Vorhalt der Finanzstrafbehörde vom 12. Dezember 2007 ausgeführt wird, dass aufgrund der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung der Verdacht bestehe, A habe "die Einkommensteuer 2003 bis einschließlich 2006" vorsätzlich verkürzt (Finanzstrafakt, Band I, Bl. 117).

Eine solche Verkürzung an Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2006 wäre theoretisch denkbar, wenn die Abgabenbehörde in Unkenntnis von der Entstehung des diesbezüglichen Abgabenanspruches die Einkommensteuer nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (also bis zum 30. Juni 2007) festsetzen hätte können (§ 33 Abs. 3 lit. a Variante 2 FinStrG) oder wenn man dem Beschuldigten etwa unterstellte, er habe eine Verkürzung an Einkommensteuer zu bewirken versucht, indem er die Einreichung der Einkommensteuererklärung bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist und danach unterlassen, mit dem Ziel etwa, die Behörde möge die Steuer

zu niedrig oder mit Null festsetzen (§ 33 Abs. 3 lit. a Variante 1 FinStrG). Ein derartiger Sachverhalt ist aber nicht Verfahrensgegenstand.

Verfahrensgegenstand ist, dass der Beschuldigte Ende März oder Anfang April 2008 eine unrichtige Einkommensteuererklärung für 2006 eingereicht hat, in welcher statt des tatsächlichen namhaften Gewinnes aus seiner gewerblichen Betätigung ein Verlust ausgewiesen war, weil A wiederum wie in den Vorjahren die britische Briefkastenfirma vorgeschoben und einen Teil seines wirtschaftlichen Erfolges somit ausgeblendet hatte. Damit insofern übereinstimmend der genannte Vorhalt: "durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen ... durch Nichterklären von Einkünften ..."

Dann aber ergibt sich aus der Chronologie der Ereignisse, dass die Finanzstrafbehörde bei Verfassen der Aufforderung zur schriftlichen Stellungnahme den Verdacht der tatsächlich verfahrensgegenständlichen Verfehlung gegen den damaligen Verdächtigen A noch gar nicht gehegt haben kann, weil er das nunmehr vorgeworfene Finanzvergehen erst später verwirklicht hat. In diesem Sinn ist auch bei der "Änderung der Besteuerungsgrundlagen" und in Tz.4 "EST" im Betriebsprüfungsbericht erkennbar keine Einkommensteuer 2006 angeführt (Finanzstrafakt, Band I, Bl. 23 und 25).

Das Bundesfinanzgericht geht insoweit, als im Anschreiben der Finanzstrafbehörde vom 12. Dezember 2007 bereits von einer Verkürzung an Einkommensteuer für 2006 mittels Einreichung einer unrichtigen Abgabenerklärung gesprochen wird, von einem irrtümlichen Vergreifen im Ausdruck aus, der damit befasste Organwälter des Finanzamtes sohin einen entsprechenden Verdacht auch betreffend das Jahr 2006 noch gar nicht vorhalten wollte.

Hätte sich der Organwälter des Finanzamtes hingegen bei der Verfassung seines Schreibens insoweit geirrt, als er - entgegen der Aktenlage - angenommen hätte, eine unrichtige Einkommensteuererklärung für 2006 wäre bereits eingebracht worden, hat er irrtümlich eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG in Hinblick auf einen Sachverhalt gesetzt, welcher nicht eingetreten war und auch nicht in weiterer Folge Verfahrensgegenstand geworden ist. Verfahrensgegenstand ist nämlich die tatsächliche, zeitlich spätere Einreichung der Steuererklärung Ende März bzw. Anfang April 2008 und der damit vollendete Versuch einer Abgabenhinterziehung für 2006. Hinsichtlich des Fristenlaufes für die Verjährung der Strafbarkeit betreffend diesen Sachverhalt ist somit mittels der Versendung des Schreibens vom 12. Dezember 2007 noch keine Sperrwirkung eingetreten.

Die fünfjährige Verjährungsfrist des § 31 Abs. 2 FinStrG betreffend die Einreichung der unrichtigen Einkommensteuererklärung 2006 ist daher tatsächlich Ende März bzw. Anfang April 2013 abgelaufen gewesen, ohne dass die eintretende Anhängigkeit eines Beschwerdeverfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof am 23. April 2013 im korrespondierenden Abgabenverfahren eine Verlängerung derselben herbeizuführen vermochte.

Ebenso erweist sich insoweit der am 27. April 2013 ergangene und eine tatsächliche erste Verfolgungshandlung darstellende Einleitungsbescheid (Finanzstrafakt, Band I, Bl. 121 ff) als verspätet.

Hinsichtlich der dem Beschuldigten vorgeworfenen und später auch verfahrensgegenständlich gewordenen versuchten Hinterziehung an Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2006 ist daher tatsächlich eine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten. Der Spruchsenat hat daher zu Recht diesbezüglich das Finanzstrafverfahren eingestellt, weshalb sich die Beschwerde des Amtsbeauftragten ist diesem Punkte als unbegründet erweist.

7. Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Geldstrafe die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, ob die Verkürzung endgültig oder nur vorübergehend eintreten hätte sollen. - Eine angestrebte nur vorübergehende Abgabenvermeidung in Bezug auf die für das Veranlagungsjahr 2005 vom Beschuldigten begangene Abgabenhinterziehung ist nach der Aktenlage auszuschließen.

Zusätzlich sind die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Der Beschuldigte ist laut seinem eigenen Vorbringen nunmehr mittellos und beschäftigungslos und war in den letzten Jahren in Peru gemeinsam mit Ehefrau und zwei Kindern, für die er sorgepflichtig ist, wohnhaft. Mangels ausreichender Erwerbsmöglichkeiten und in Hinblick auf die zukünftige Schulausbildung seiner Kinder beabsichtigte er, wieder nach Österreich zurückzukehren, was offensichtlich zwischenzeitlich auch geschehen ist. Der Beschuldigte ist mit hohen Verbindlichkeiten belastet; alleine am Abgabenkonto des Finanzamtes Salzburg-Stadt haftet ein Rückstand von € 124.853,62 aus; über sein Vermögen ist nunmehr am 25. April 2018 ein Sanierungsverfahren eröffnet worden (Kontoabfrage vom 4. Mai 2018).

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG hat bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstausmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt, und ist zu begründen.

Derartige besondere Gründe liegen aber im gegenständlichen Fall zumal in Anbetracht der zu bedenkenden Generalprävention nicht vor, wenngleich - siehe nachstehend - die Geldstrafe im unteren Bereich des Strafrahmens auszumessen ist.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit Geldstrafen bis zum Zweifachen der verkürzten Abgaben geahndet, weshalb der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen € 12.425,30 X 2 = € 24.850,60 beträgt.

Läge beim Beschuldigten ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage, bestünden bei ihm ebenfalls durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergäbe sich somit ein Ausgangswert von rund € 12.000,00 an Geldstrafe.

Das über den Beschuldigten zu verhängende Sanktionsübel soll einerseits ihn selbst und andererseits bei Bekanntwerden der Entscheidung im Tätermilieu auch andere Personen in der Lage des Beschuldigten von der Begehung derartiger Finanzvergehen abhalten.

So gesehen ist der spezialpräventive Aspekt abgeschwächt, weil der Beschuldigte sich objektiv laut Aktenlage in der Zeit nach seinen abgabenrechtlichen Verfehlungen, wenngleich zugegeben in Anbetracht seiner fehlenden finanziellen Mittel und seiner Auswanderung nach Südamerika in seinen Gelegenheiten eingeschränkt, sich in Bezug auf den österreichischen Fiskus in abgabenrechtlicher Hinsicht wohlverhalten hat.

Überdies ist in generalpräventiver Hinsicht der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich in Anbetracht des Zeitablaufes wesentlich eingeschränkt, wenngleich die im gegenständlichen Fall zu Tage getretene Steuervermeidung im E-Commerzbereich in Anbetracht der wohl nach wie vor gegebenen Hinterziehungsanfälligkeit dieser geschäftlichen Aktivitäten trotz der lange zurückliegenden Tat einer entsprechenden Bestrafung bedarf, um gegenüber Dritten im Umfeld des Täters den fälschlichen Eindruck zu erwecken, dass die Einhaltung von abgabenrechtlichen Pflichten eigentlich lediglich eine geringfügige Beliebigkeit sei, welcher man sich auch jederzeit entziehen dürfe.

Im Übrigen steht den Milderungsgründen der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit des A und des Umstandes, dass es hinsichtlich der Hinterziehung beim bloßen Versuch geblieben ist, kein Erschwerungsgrund gegenüber.

In gesamthaft Abwägung dieser Argumente kann der obige Ausgangswert auf € 8.000,00 abgemildert werden.

Die vom Beschuldigten dargelegten Sorgepflichten für zwei Kinder berechtigen zur Verringerung auf € 6.000,00; in Anbetracht der dargelegten schlechten Vermögens- und Einkommenslage ist weiters in gesamthafter Erwägung ein Abschlag um die Hälfte, also auf € 3.000,00 vorzunehmen.

Die überlange Dauer des Finanzstrafverfahrens ist mit einem Abschlag um ein Drittel der Geldstrafe zu berücksichtigen.

Die obigen Argumente gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber der Umstand der schlechten finanziellen Situation beim Beschuldigten - die Ersatzfreiheitsstrafe wird ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe ausgemessen - außer Ansatz zu lassen war.

Es war daher bei der Strafausmessung insoweit spruchgemäß teilweise zugunsten des Beschuldigten zu entscheiden.

8. Die vorgeschriebenen pauschalen Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste, soweit nicht allenfalls gemeinnützige Leistungen zu erbringen wären. Ansuchen um allfällige Zahlungserleichterung wären beim Finanzamt einzubringen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Tatsächlich hat sich für die gegenständliche Entscheidung unter Zugrundelegung der eindeutigen Rechtslage die vorzunehmende Beweiswürdigung und das anzuwendende Ermessen als wesentlich erwiesen.

Salzburg-Aigen, am 9. Mai 2018