



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E. H., adr1, vertreten durch Dr. HH., Rechtsanwalt, Adr2, vom 17. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 17. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung betreffend die Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2008 wird gemäß § 274 2. Satz BAO als gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

Den angefochtenen Bescheiden liegt das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2004 bis 2006 zugrunde. Im BP-Bericht vom 22.11.2007 wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen: **„Tz. 1 Einkünfte iZm Dienstverhältnissen: Frau H. E. war in den Prüfungsjahren bei der Firma K. Inh. Josef G. in L. und bei der Firma I. EG. GmbH in 1030 Wien beschäftigt. Während dieses Zeitraumes hatte Frau E. H. bei den oben erwähnten Firmen, wenn auch unrechtmäßig, Einkünfte im Zusammenhang mit Dienstverhältnissen. Im Detail handelt es sich um folgende Beträge:**
2004 - € 29.885,69 bei Fa. K.

2005 - € 34.446,69 bei Fa. K.

2006 - € 10.245,02 bei Fa. K. und € 38.000,00 bei der Fa. I. .

Für die Beträge der Firma K. mit einer Gesamtsumme von € 74.577,40 ist Frau H. E. vom Landesgericht N. am 11.10.2006 gerichtlich rechtskräftig verurteilt worden. Den Betrag in Höhe von € 38.000,00 der Fa. I. bestätigt Frau H. laut eigenem Eingeständnis bei der Polizeiinspektion L. vom 30.10.2006. Laut eigenen Angaben wurde von Frau H. ein Betrag in Höhe von € 28.000,00 an die Firma K. als Schadenswiedergutmachung zurückbezahlt. Dies bestätigt sich auch laut einer Kopie des Hauptverhandlungsprotokolls, worin ersichtlich ist, dass vom Verteidiger der Frau H. Herrn Dr. HH. an den Privatbeteiligtenvertreter Herrn Mag. AS. ein Betrag in Höhe von € 28.000,00 übergeben wurde.

Jahr	2004	2005	2006
unrechtm. Ber. K.	29.885,69	34.446,69	10.245,02
unrechtm. Ber. Fa. I.			38.000,00
Schadenswiedergutmachung			- 28.000,00
Schadenswiedergutmachung			- 10.000,00
Gesamtsumme	29.885,69	34.446,69	10.245,02

Tz. 2 Flohmarkt: Im Zuge einer Hausdurchsuchung durch die Polizeiinspektion L. bei Frau H. E. wurden Teilaufzeichnungen bezüglich Erlösaufzeichnungen bei diversen Flohmärkten sichergestellt und beschlagnahmt. Die zu Verkaufszwecken besuchten Flohmärkte wurden laut Angabe der Frau H. in allen drei Prüfungsjahren getätigt. In den sichergestellten Aufzeichnungen, die den Zeitraum 2.7.2006 bis 22.10.2006 betreffen, finden sich Erlösaufzeichnungen in Höhe von € 8.673,00. Aufzeichnungen betreffend der Jahre 2004 und 2005 wurden von Frau H. weggeschmissen.

Aufgrund der äußerst mangelhaften Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen werden die jährlichen Gesamtumsätze betreffend Flohmarktverkauf mit einem Betrag von € 10.000,00 gem. § 184 BAO geschätzt. Als Reingewinn wird ein Prozentsatz von 60 % festgesetzt. Vorsteuer konnte mangels Vorlage von Belegen nicht gewährt werden.“

Die Bw. gab zu den Aufzeichnungen (Erlösaufzeichnungen-Flohmärkte), die im Zuge einer Hausdurchsuchung durch die Polizeiinspektion L. durchgeführt wurden, in einer Niederschrift vom 13.9.2007 (AB S 15f) Folgendes an: „Herr H. war ab dem Jahr 2002 nicht mehr selbständig tätig. Flohmärkte wurden zu Verkaufszwecken ab dem Jahr 2003 besucht. Die besuchten Flohmärkte waren in M., B., N. , W.. In den Zeiten, in denen mein Gatte noch selbständig war, wurden 1 bis 2 Mal im Jahr Antiquitätenmessen zu Verkaufszwecken besucht. Aufzeichnungen bezüglich der Flohmarkterlöse gibt es lediglich im Jahr 2006, Erlöse über die

Jahre vorher wurden von mir weggeschmissen.

Zu den Aufzeichnungsmodalitäten gebe ich folgendes an: Die Beträge, die in dem Terminplaner aufgezeichnet wurden, entsprechen nicht den tatsächlichen Erlösen. Die überhöhten Erlösbeträge setzten sich aus dem tatsächlich erzielten Verkaufserlösen und den entwendeten Geldbeträgen der Fa. G. zusammen. Dies wurde zu dem Zwecke eingetragen, damit ich gegenüber meinem Gatten eine Rechtfertigung für das entwendete bzw. veruntreute Geld hatte. Dazu führe ich ein konkretes Beispiel an: Verkauf am 8.9.2006 einer Comicserie „RT.“ um € 190,00. Tatsächlicher Verkaufserlös € 90,00, die restlichen € 100,00 wurden von mir aus dem veruntreuten Geld der Fa. G. dazugelegt.

Verkauf am 20.8.2006 einer Kaffeemaschine der Marke Saeco um € 130,00. Tatsächlicher Verkaufserlös 0,00, die gegenständliche Kaffeemaschine wurde zum Zeitpunkt des Flohmarktes einer Freundin geschenkt.

Einige Artikel wurden bei diesen Flohmärkten nicht verkauft, diese wurden meinerseits im gemeinsamen Haus Adr1., versteckt. Diese Verkaufs- und Aufzeichnungsmodalitäten wurden von meinem Gatten bis zum Zeitpunkt meiner Inhaftierung nicht bezweifelt. Er wurde zwar das eine oder andere Mal mißtrauisch, als er von anderen Flohmarktverkäufern über das schlechte Geschäft ihrerseits informiert wurde, doch ich rechtfertigte mich zu diesem Zeitpunkt über meine guten Verkaufserlöse damit, dass ich diverse Schmuckgegenstände verkauft hatte bzw. einen guten Stammkunden hatte.

Die Standgebühren betrugen in M. € 20,00, in B. € 14,00, in N. € 16,00, in W. € 35,00, in Wien (T.) € 100,00, in R. € 20,00.

Die Flohmärkte wurden in den Jahren 2003, 2004 und 2005 ca. 20 Mal im Jahr besucht. Im Jahr 2006 beziffert sich diese Zahl auf 31.

Die Lebenshaltungskosten von mir und meinem Gatten ab dem 2003 werden und wurden einerseits durch die nichtselbständigen Einkünfte meinerseits als auch durch Spareinlagen meines Gatten gedeckt. Die Spareinlagen meines Gatten stammen aus einer Erbschaft seines verstorbenen Vaters. Die ungefähre Höhe des Erbbetrages beträgt Schilling 1.500.00,00.“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 17. Dezember 2007 für die Jahre 2004 bis 2006 im wiederaufgenommenen Verfahren Einkommensteuerbescheide und für das Jahr 2008 auf Basis der Einkommensteuer von 2006 einen Vorauszahlungsbescheid. Am 19. Dezember 2007 wurde einerseits der Einkommensteuerbescheid 2006 insoweit gemäß § 293b BAO berichtigt, als die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug statt 20.245,02 € richtigerweise 10.245,02 € lauten, andererseits erfolgte eine Berichtigung des Vorauszahlungsbescheides 2008 auf Basis der Einkommensteuer 2006. Es wurden folgende Änderungen der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen (in €):

	2004	2005	2006
Einkünfte aus Gewerbebetrieb			
Tz. 2 Flohmarkt	6.000,00	6.000,00	6.000,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnabzug			
Tz. 1 Einkünfte i.Z.m . Dienstverhältnis	29.885,69	34.446,69	10.245,02

Es wurden folgende Abgaben festgesetzt:

Einkommensteuerbescheid 2004 vom 17.12.2007	16.024,84 €
Einkommensteuerbescheid 2005 vom 17.12.2007	19.525,56 €
Einkommensteuerbescheid 2006 vom 19.12.2007	4.102,85 €
Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 19.12.2007	4.472,09 €

In der dagegen eingebrachten **Berufung** vom 17. Jänner 2008 wendete die Bw. eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens insoweit ein, dass das Finanzamt bei einer Einvernahme hätte erkennen können, dass sie niemals € 10.000,00 jährlich am Flohmarkt verdient habe, widrigenfalls es nicht notwendig gewesen wäre, strafbare Handlungen in dem Ausmaß zu begehen. Weiters sei die Bw. in keinem Gelegenheitsverhältnis gestanden, bei der EG. GmbH € 38.000,00 weggenommen zu haben. Dementsprechend habe das Landesgericht N. das Verfahren gegen die Bw. wegen Wegnahme eines Betrages von € 38.000,00 gemäß § 109 Abs. 1 StPO mit Beschluss vom 22. Dezember 2006 eingestellt, da sich im Verfahren herausgestellt hätte, dass keine Beträge iHv € 38.000,00 gestohlen worden seien.

Es liege der Berufungsgrund der unrichtigen Tatsachenfeststellung insoweit vor, als durch die Flohmarktbesuche keine Gewinne von € 6.000,00 jährlich erzielt worden seien. Die anlässlich einer Hausdurchsuchung vorgefundenen Aufzeichnungen seien fingiert worden, um gegenüber dem damaligen Gatten zu verschleiern, dass bei den Dienstgebern Gelder gestohlen bzw. veruntreut worden seien. Vielmehr seien die aus dem ehemaligen Altwarenhandel des damaligen Ehegatten entnommenen Waren in seinem Haus versteckt worden, um zu verbergen, dass nichts verkauft worden sei, sondern die Flohmarktbesuche zur Verschleierung der aus Diebstählen bei der Firma K. erlangten Beträge dem damaligen Gatten gegenüber erfolgt sei.

Gegen die Festsetzung einer Einkommensteuervorauszahlung für 2008, die auf der Veranlagung für das Jahr 2006 basiert, spricht einerseits, dass die Bw. aufgrund ihrer Entlassungen bei der Firma EG. GmbH und der Firma K. nicht mehr die Gelegenheit hätte, bei ihren Dienstgebern weitere Diebstähle begehen zu können. Andererseits böte sich der Bw. aufgrund ihrer rechtskräftigen Scheidung keine Möglichkeit, Waren ihres Ehegatten auf

Flohmärkten zu verkaufen. Die gegenständliche Bemessungsgrundlage für den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2008 sei daher völlig unrealistisch, zumal der Bw. schon aufgrund der Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe von 24 Monaten (davon 16 Monate bedingt) nicht zugemutet werden könne, weitere Diebstähle zu begehen. Es werde lediglich mehr ein Einkommen aus Transferleistungen vom AMS bezogen.

Hinsichtlich der in den Jahren 2004 bis 2006 bei der Firma K. gestohlenen € 74.577,40 und vom Landesgericht N. am 11. Oktober 2006 ausgesprochen Verurteilung stehe den Geschädigten ein Rückforderungsanspruch zu, soweit die Beute noch nicht bereits iHv € 38.000,00 zurückgegeben wurde. Es liege daher insoweit eine unrichtige rechtliche Beurteilung vor. Dementsprechend könne bei richtiger rechtlicher Beurteilung wohl nur der Gewinn aus den strafbaren Handlungen der Steuerpflicht unterliegen, der sich durch die Rückgabepflicht der Beute auf Null reduziere.

Es werde deshalb beantragt, bei der Berechnung der Einkommensteuer für 2004 bis 2006 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen und den Zufluss aus strafbaren Handlungen unberücksichtigt zu lassen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 8. Juli 2008 wurde hinsichtlich sämtlicher Berufungszeiträume die Berufung abgewiesen und begründend ausgeführt:

„Zum Berufungsgrund der Mangelhaftigkeit des Verfahrens:

Sie hatten am 16.11.2007 im Zuge der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung ausreichend Gelegenheit, sich zu den Einkünften i.Z. mit Dienstverhältnissen und zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Flohmarkt) zu äußern. Sie waren bei oben erwähnter Schlussbesprechung persönlich anwesend und haben mit ihrer Unterschrift die angeführten Prüfungsfeststellungen, die auch ausführlich besprochen wurden, bestätigt. Der im Rahmen der Hausdurchsuchung am 25.10.2006 der Polizeiinspektion L. beschlagnahmte Time-Manager beinhaltet mangelhafte Grundaufzeichnungen betreffend Erlöse aus Warenverkäufen bei diversen Flohmärkten. In diesem beschlagnahmten Time-Manager finden sich in einem Aufzeichnungszeitraum vom 2.7.2006 bis 22.10.2006 Erlöse aus Warenverkäufen in der Höhe von € 8.673,00. Diese Flohmarktbesuche wurden von ihnen nach eigenen Angaben (NS vom 13.9.2007) ab dem Jahr 2003 mehrmals jährlich zu Verkaufszwecken besucht. Da die Erlösaufzeichnungen unvollständig bzw. nicht mehr vorhanden waren, da lt. Ihrer Angabe die Grundaufzeichnungen der Vorjahre weggeschmissen wurden, sind die jährlichen Gesamtumsätze bzw. der Reingewinnsatz gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt worden. Bezüglich der € 38.000,00, an der Sie sich bei der Firma EG. GmbH unrechtmäßig

bereichert haben, wird auf ihr persönliches Geständnis im Zuge der Niederschrift bei der PI L. am 30.10.2006 hingewiesen, wonach die gegenständlichen € 38.000,00 von der Firma EG. GmbH von ihnen entnommen wurden. Zu der Einstellung des Strafverfahrens 40bb kam es aus dem Grund, da Sie im Zusammenhang mit der Strafsache 60aa wegen §§ 127ff StGB bereits zu einer Freiheitsstrafe von 24 Monaten verurteilt wurden, und eine weitere Verurteilung des unrechtmäßig an sich gebrachten Betrages von € 38.000,00 am Strafausmaß nichts geändert hätte.

Zum Berufungsgrund der unrichtigen Tatsachenfeststellung:

Gemäß Rz 5417 zu den Einkommensteuerrichtlinien 2000 stellen Flohmarkteinkünfte, wenn sie nachhaltig betrieben werden, Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (tatsächliche Wiederholung). Auch eine einmalige Tätigkeit kann schon dann als nachhaltig angesehen werden, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (Wiederholungsabsicht). Die Einkünfte aus Flohmarktbesuchen weisen die Merkmale der betrieblichen Einkunftsarten auf. Die Betätigung wird selbständig (Weisungsungebundenheit), nachhaltig (Wiederholungsabsicht), mit Gewinnabsicht, mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (Bereitschaft zu Geschäftsbeziehungen mit einem unbestimmten Personenkreis) und über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehend, ausgeübt. Zur Nachhaltigkeit wird erwähnt, dass Sie nach eigenen Angaben Flohmarktbesuche zu Verkaufszwecken mehrmals im Jahr und über Jahre hindurch besucht haben. In der Niederschrift vom 4.12.2006 bei der Polizeiinspektion L. tätigte Herr H. Josef die Aussage, dass die Waren, die Sie bei den diversen Flohmärkten veräußerten, aus ihrem privaten Haushalt, Restbestände aus seinem ehemaligen Altwarenhandel und Waren, die in Heimarbeit selbst hergestellt wurden, stammen. Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 17.12.2007 wurde am 19.12.2007 durch einen Bescheid gemäß § 293b BAO ersetzt. Im Bescheid vom 19.12.2007 wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug unter der Kennziffer 359 mit dem korrekten Betrag von € 10.245,02 erfasst. Dem Vorauszahlungsbescheid vom 19.12.2007 wurden die Lohnzettel der Firma K. Inh. Josef G. in der Höhe von € 8.862,00 und der Firma EG. GmbH in der Höhe von € 9.719,72 sowie die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnabzug mit einem Betrag von € 10.245,02 und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 6.000,00 aus der Einkommensteuererklärung 2006 zugrunde gelegt. Der Betrag von € 10.245,02 aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug resultiert aus der gerichtlichen Verurteilung vom 13. Dezember 2006 und der Betrag von € 6.000,00 aus

Einkünften aus Gewerbebetrieb aus der Betriebsprüfung vom 16.11.2007. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden aufgrund der äußerst mangelhaften Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen mit einem Gesamtumsatz von € 10.000,00 und einem Reingewinnsatz pro Jahr von € 6.000,00 gemäß § 184 BAO geschätzt. Die Einkommensteuervorauszahlung wurde automatisch anhand dieser Beträge mit € 4.472,09 festgesetzt. Das Finanzamt kann die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal entsprechend angepasst werden. Der Abgabepflichtige bzw. dessen steuerlicher Vertreter hat die Möglichkeit einen Herabsetzungsantrag gemäß § 45 EStG bis spätestens 30. September des laufenden Jahres zu stellen, sollten Einkünfte im Vorauszahlungszeitraum ausscheiden, die der Einkommensteuervorauszahlung zugrunde gelegt wurden.

Zum Berufungsgrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung:

Seitens der Abgabepflichtigen wurde zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung bzw. bei Betriebsprüfungsabschluss nicht erklärt, woher die Waren, die zum Verkauf bei den diversen Flohmärkten an geboten wurden, stammen. Fakt ist, dass seitens der Finanzverwaltung von den im Time-Manager vorgefundenen Aufzeichnungen, die lediglich einen Aufzeichnungszeitraum von 2.7.2006 bis 22.10.2006 umfassen, ein aufsaldierter Gesamterlös von € 8.673,00 ergibt. Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnung wurde angenommen, dass Flohmärkte auch bereits vor dem 2.7.2006 besucht wurden und nicht aufgezeichnet wurden. Seitens der Finanzverwaltung wurde der Abgabepflichtigen ein Aufwandsersatz von 40 % zu den gemäß § 184 BAO geschätzten Flohmarkt-Gesamterlösen zugestanden. Der anlässlich der Niederschrift vom 13.9.2007 als auch in der Berufung vorgebrachte Einwand, dass die Flohmarktware teilweise aus dem bereits aufgegebenen Betrieb ihres Gatten stamme und anlässlich der Betriebsaufgabe bereits versteuert wurde bzw. zu hohe Preise eingetragen wurde, wurde bereits bei der Schätzung berücksichtigt. So wurde bei einem Umsatz über einen 3-Monats-Zeitraum iHv € 8.673,00 auf einen Jahresumsatz von € 10.000,00 geschätzt. Die € 38.000,00, die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug zugerechnet wurden, resultieren aus ihrem persönlichen Geständnis bei der Polizeiinspektion L. am 30.10.2006. Wenn auch das Strafverfahren gegen Sie wegen der unrechtmäßigen Bereicherung von € 38.000,00 eingestellt wurde, ist die Finanzverwaltung nicht daran gebunden, von der steuerlichen Hinzurechnung als nichtselbständige Einkünfte ohne Lohnsteuerabzug Abstand zu nehmen.

Von dem Betrag iHv € 74.577,40, für die Sie rechtskräftig verurteilt wurden, sind zwei Teilbeträge iHv € 28.000,00 und € 10.000,00 als Schadenswiedergutmachung an die Firma EK

Inh. Josef G. zurückbezahlt worden. Die zurückbezahlten Beträge wurden im Jahr 2006 von den zugeflossenen Beträgen in Abzug gebracht. Nachdem Sie den Gewinn nach § 4 (3) EStG 1988 ermitteln, d.h. der Gewinn ist der Überschuss der (zugeflossenen) Betriebseinnahmen über die (abgeflossenen) Betriebsausgaben, wurden im Jahr 2004 die zugeflossenen € 29.885,69, im Jahr 2005 € 34.446,69 und im Jahr 2006 die zugeflossenen Beträge von € 10.245,02 und € 38.000,00 der Versteuerung unterzogen. Im Gegensatz dazu wurden der Abgabepflichtigen im Jahr 2006 die beiden „abgeflossenen“ Beträge von € 28.000,00 und € 10.000,00 in Abzug gebracht.“

Mit Schreiben vom 21. Juli 2008 wurde ohne weitere Ausführungen ein **Vorlageantrag** eingebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2008 wurde der Berufung hinsichtlich der Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2008 nunmehr vollinhaltlich stattgegeben und die Vorauszahlungen für 2008 mit Null festgesetzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus den vorliegenden Verwaltungsakten, insbesondere dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt zu entnehmen:

Die Bw. war vom 24. Mai 2004 bis 28. April 2006 bei der Firma K. als Buchhalterin beschäftigt und als solche mit der Buchhaltung, der Rechnungslegung und der Kassaführung beauftragt und im Zeitraum 6. Juni bis 12. Oktober 2006 bei der Firma EG. GmbH ebenfalls als Buchhalterin tätig.

Die Bw. hat beginnend im Jahr 2004 beschlossen, sich durch verschiedene Handlungen Geldbeträge zum Nachteil der Firma K. als deren Buchhalterin zuzueignen, indem sie einerseits Bargeldbeträge vom Sparkassenkonto der Firma K. behob und sie entgegen dem Auftrag nicht bzw. vermindert auf das Volksbankkonto bzw. in die Kassa der Firma einzahlte und sich anschließend zueignete. Weiters wurden bestimmte Ausgangsrechnungen nicht bzw. vermindert in das Kassajournal gebucht und anschließend zugeeignet, Eingangsrechnungen überhöht in das Kassajournal gebucht und anschließend aus der Kassa genommen und fingierte Eingangsrechnungen als Kassaausgang gebucht, um anschließend bestimmte Beträge aus der Kassa zu nehmen und letztlich hat die Bw. bestimmte Beträge aus der Kassa genommen.

Nach dem Teil A des Urteiles des Landesgerichtes N. vom 13. Dezember 2006 hat die Bw. durch die wiederkehrende Zueignung von jedenfalls € 47.383,36 mit unrechtmäßigem Bereicherungsvorsatz die Firma K. geschädigt, um sich eine fortlaufende Einnahme zu

verschaffen, wobei sich die einzelnen Daten der Zueignungshandlungen bzw. Behebungen aus Punkt I. und II des Spruches ergeben. Die Bw. hat dadurch das Verbrechen des schweren gewerbsmäßigen Diebstahls nach §§ 127, 128 Abs. 1 Z 4, 130 erster Fall StGB begangen.

Weiters hat die Bw. nach dem Teil B desselben Urteiles des Landesgerichtes vom 13. Dezember 2006 der Firma K. einen Vermögensnachteil in Höhe von € 29.881,94 zugefügt, indem sie diese Beträge mittels Internet-Bankung auf ihr eigenes Konto überwies und zur Begleichung einer privaten Schuld € 2.687,90 auf das Konto eines früheren Arbeitgebers überwies. Die Bw. hat dadurch das Vergehen der Untreue nach § 153 Abs. 1 und Abs. 2 erster Fall StGB begangen und wurde zu einer Freiheitsstrafe von 24 Monaten (davon 16 Monate bedingt) verurteilt. Die Bw. verantwortete sich als Angeklagte zu den ihr vorgeworfenen Tathandlungen geständig, wobei ihre Angaben mit den Polizeierhebungen einerseits und dem Gutachten des Buchsachverständigen in Einklang gebracht werden konnte. Aufgrund dieses Urteiles hat sich die Bw. folgende Beträge zugeeignet (in €).

2004		2005		2006	
03.06.2004	3.558,00	27.01.2005	4.700,00	03.01.2006	1.400,00
08.06.2004	6.536,38	18.02.2005	1.000,00	17.02.2006	4.000,00
17.06.2004	4.291,56	01.03.2005	1.000,00	10.03.2006	600,00
08.07.2004	740,00	15.03.2005	1.000,00	23.03.2006	1.687,20
12.07.2004	233,32	22.03.2005	1.000,00	19.04.2006	2.468,20
19.07.2004	900,00	04.04.2005	1.300,00		
02.08.2004	1.000,00	14.04.2005	2.000,00		
19.08.2004	1.000,00	13.05.2005	190,00		
19.08.2004	500,00	19.05.2005	650,00		
23.08.2004	3.000,00	24.05.2005	50,00		
30.08.2004	500,00	24.05.2005	800,00		
10.09.2004	450,00	03.06.2005	1.500,00		
13.09.2004	1.600,00	05.07.2005	223,43		
01.10.2004	500,00	08.07.2005	850,00		
11.10.2004	2.000,00	12.07.2005	1.600,00		
25.10.2004	342,18	02.08.2005	2.213,84		
29.10.2004	800,00	10.08.2005	500,00		
08.11.2004	1.750,00	19.08.2005	360,00		
24.12.2004	184,25	05.09.2005	220,00		

		12.09.2009	3.138,86		
		04.10.2005	20,00		
		05.10.2005	400,00		
		06.10.2005	500,00		
		28.10.2005	1.221,12		
		08.11.2005	2.431,76		
		24.11.2005	1.000,00		
		02.12.2005	300,00		
		06.12.2005	100,00		
		12.12.2005	213,55		
		12.12.2005	1.700,00		
		13.12.2005	700,00		
		15.12.2005	308,32		
		23.12.2005	1.000,00		
Gesamt	29.885,69		34.446,69		10.245,02

Die der Verurteilung am 13. Dezember 2006 zugrunde liegenden entwendeten Geldbeträge wurden in derselben Höhe von der Betriebsprüfung einer Versteuerung unterzogen. Bei der Verurteilung wurde das von der Bw. abgelegte Geständnis strafmindernd berücksichtigt.

Weiters war die Bw. laut Niederschrift vom 30. Oktober 2006 der PI L. (Strafakt S 79ff) anlässlich einer Vernehmung in der Untersuchungshaft geständig, die bei der Gerichtsverhandlung vor dem Landesgericht N. am 11. Oktober 2006 zur Schadensgutmachung übergebenen € 28.000,00 aus dem Schwarzgeldbestand sowie weitere € 10.000,00 der Firma I. EG. GmbH aus dem Tresor entnommen zu haben.

Die im Zuge der Hausdurchsuchung bei der Bw. in adr1, sichergestellten Erlösaufzeichnungen in einem Time-Manager im Zeitraum 2. Juli bis 22. Oktober 2006 iHv. € 8.673,00 wurden – da von der Bw. auch unstrittig in den Zeiträumen 2004 bis 2006 Flohmärkte besucht wurden und nach Angaben der Bw. diesbezügliche Aufzeichnungen weggeschmissen wurden – für die Jahreszeiträume 2004 bis 2006 mit einem Betrag von € 10.000,00 gemäß § 184 BAO geschätzt.

Strittig ist daher einerseits, ob die von der Bw. veruntreuten Kundengelder in der Höhe von € 74.577,40 Vorteile aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 darstellen und ob die für einen im Jahr 2006 liegenden Zeitraum vorgefundenen

Teilaufzeichnungen Berechnungsgrundlagen für Flohmarktbesuche bilden können und aufgrund dieser gemäß § 184 BAO zu schätzen waren.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Entsprechend der Bestimmung des § 25 Abs. 2 EStG 1988 ist es bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Die Einnahmen müssen „aus einem Dienstverhältnis“ stammen. Sie müssen dem Empfänger deshalb zugute kommen, weil er in einem Dienstverhältnis steht ; erforderlich ist ein „enger“ Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, die Einkünfte müssen ihre „Wurzel“ im Dienstverhältnis haben (Doralt, EStG¹², § 25 Tz. 12 m.w.N.).

Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet, etwa Bestechungsgelder, Warendiebstähle oder durch Veruntreuung oder Untreue (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 25 Tz 2 und die dort zitierte Judikatur). Vorteile, die sich ein Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungswege zu erfassen (VwGH25.2.1997, 95/14/0112).

Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Im vorliegenden Fall nützte die Bw. ihre Stellung im Unternehmen ihres Arbeitgebers dergestalt aus, als sie Bargeldbeträge von Bankkonten behob und sich diese (zum Teil) aneignete oder Eingangsrechnungen, denen keine Leistung zugrundelag, einbuchte, um sich diese Beträge anzueignen oder Eingangsrechnungen überhöht einbuchte. Nach Ansicht der Behörde sind darin steuerpflichtige Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erblicken, die im Wege der Veranlagung zu erfassen sind. Die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ergibt sich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Die zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt nach § 19 EStG 1988. Dies gilt sowohl für den Lohnsteuerabzug als auch für die Erfassung der Einkünfte im Wege der Veranlagung (vgl. Doralt, EStG¹², § 25 Tz 4).

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Der VwGH setzt zwar grundsätzlich die rechtliche Verfügungsmacht voraus,

doch begründen auch widerrechtlich bezogene geldwerte Vorteile Einnahmen (VwGH 17.1.1989, 88/14/0010).

Änderungen in den Folgejahren können einen einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen. Dies gilt auch dann, wenn schon im Zeitpunkt des Zuflusses feststehen sollte, dass die Einnahmen in späteren Kalenderjahren ganz oder teilweise zurückzuzahlen sind. Das weitere Schicksal solcher Einnahmen, zB Verlust durch Veruntreuung durch einen Bevollmächtigten, hat auf die Tatsache des Zuflusses keinen Einfluss mehr (VwGH 22.2.1993, 92/15/0048). Es können aber Werbungskosten vorliegen (siehe VwGH 28.6.1988, 87/14/0118 zum Diebstahl von Geld sowie § 16 Abs. 2 EStG 1988 zur Rückzahlung von Einnahmen) (Jakom/Baldauf EStG, § 19 Rz15). Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.2.1997, 95/14/0112 wird dezidiert ausgesprochen, dass zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile zählen, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft. Im Falle der Rückzahlung der ungerechtfertigt erlangten Beträge kommt allerdings die Geltendmachung als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 2 EStG 1988 in Betracht (VwGH 28.6.1988, 87/14/0118). Danach zählt zu den Werbungskosten auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Als Rückzahlungen sind daher nur solche Beträge anzusehen, die an den (ehemaligen) Dienstgeber erfolgen, nicht jedoch die Verwendung von veruntreuten Geldbeträgen zugunsten Dritter.

Die im vorliegenden Fall in den Jahren 2004 bis 2006 entwendeten Geldbeträge und deren Höhe (€ 74.577,40 von der Firma K. und € 38.000,00 von der Firma EG. GmbH) ergeben sich aus dem Geständnis der Bw. (Niederschrift 30. Oktober 2006) bzw. der Verurteilung vom 13. Dezember 2006. Auch der im Jahre 2006 erfolgte Rückfluss von € 38.000,00 fand nach § 16 Abs. 2 EStG 1988 Berücksichtigung. Im Übrigen wird auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 3. Juli 2008 verwiesen.

Zum Vorbringen, dass im vorliegenden Fall der Zufluss einer Vermögensvermehrung zu verneinen sei, da gleichzeitig eine Rückzahlungsverpflichtung an den (ehemaligen) Dienstgeber entstanden sei, wird entgegnet, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16.1.1991, 90/13/0285 betonte, dass im Falle der Rückzahlung von ungerechtfertigt erlangten Beträgen sich vielmehr die Frage nach der Geltendmachung von Werbungskosten stellt. Der auf § 1041 ABGB gestützte bereicherungsrechtliche Rückforderungsanspruch des Geschädigten kann nicht hindern, den aus der Sicht des Empfängers vorsätzlich herbeigeführten Vermögenszugang als endgültig anzusehen und daher vom Zufluss von Vorteilen aus dem Dienstverhältnis auszugehen (vgl. Maier-Dietrich, RdW 1995, 113).

Im vorliegenden Fall können die stattfindenden Rückzahlungen an den (ehemaligen) Dienstgeber als nachträgliche Werbungskosten gemäß §§ 32 iVm 16 Abs. 2 EStG 1988 geltend gemacht werden. Der Hinweis, dass in Streitjahren (ausgenommen die anerkannten € 38.000,00 im Jahr 2006) weitere Zahlungen erfolgt wären, ergibt sich aus dem Akteninhalt nicht und wurde auch nicht vorgebracht.

Weiters ist das Vorbringen in der Berufung unrichtig, dass das Strafverfahren wegen Diebstahls von € 38.000,00 bei der Firma EG. GmbH deshalb eingestellt wurde, weil sich erwiesen hätte, dass diese Beträge nicht gestohlen wurden.

Vielmehr wird diesbezüglich einerseits auf das Geständnis der Bw. vom 30. Oktober 2006 verwiesen, wonach genau diese Diebstähle zugegeben wurden und andererseits wird auf die Tatsache, dass dieses Strafverfahren deshalb eingestellt wurde, weil ein weiteres Strafverfahren wegen der bereits erfolgten Verurteilung das Strafausmaß nicht erhöht hätte, verwiesen. Im Übrigen wird den erstmaligen Aussagen der Bw., € 38.000,00 bei der Firma EG. GmbH entwendet zu haben, in der Untersuchungshaft der größte Wahrheitsbeweis zukommen und jede weitere Aussage nur mehr als Schutzbehauptung gewertet werden können.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Da hinsichtlich der Flohmarktbesuche keine geeigneten Grundaufzeichnungen (für das Jahr 2006 lediglich lückenhaft) hinsichtlich deren Zufluss und deren Höhe existieren, und auch die Bw. keine weiteren Auskünfte gab – abgesehen von der Tatsache, dass sie die Unterlagen von 2004 und 2005 weggeschmissen hätte – wurde eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen dergestalt vorgenommen, dass die vorgefundenen Erlösaufzeichnungen des Jahres 2006 iHv € 8.673,00 (für ungefähr 4 Monate) mit einem Betrag von € 10.000,00 geschätzt wurden und ein Gewinn von 60 % festgesetzt wurde.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Ziel der Schätzung war, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei bei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit bestehen bleibt, welche jedoch derjenige, der zur Schätzungs Anlass gibt, hinnehmen muss (Ritz, BAO³ § 184 Tz. 3 und die dort zitierte Judikatur).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (Ritz, BAO³ § 184 Tz. 12).

Aufgrund des Fehlens bzw. der Vernichtung von Grundaufzeichnungen konnte somit nicht überprüft werden, ob sämtliche Erlöse erfasst wurden. Dieser formelle Mangel ist geeignet, die sachliche Richtigkeit der geführten Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Die Nichtaufbewahrung bzw. Vernichtung von Grundaufzeichnungen lässt zudem nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich auf höhere Erträge schließen. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung in Betracht kommen.

Da die mittels Zuschätzung ermittelten Erträge von € 10.000,00 nicht nur im Jahr 2006 erzielt worden sind und Flohmarktbesuche auch nach den Ausführungen der Bw. in den Jahren 2004 und 2005 stattfanden, war die Festlegung der Besteuerungsgrundlage von € 10.000,00 auch für diese Jahre nachzuvollziehen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ermöglicht die im vorliegenden Fall angenommene Schätzung ein dem Ziel einer möglichst richtigen Abgabenerhebung nahe kommendes Ergebnis, wozu die fehlenden bzw. nicht vorhandenen Aufzeichnungen rechtfertigen, um die aufgrund der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken. Auch die bei der Ermittlung der Einkommensteuer von der Betriebsprüfung vorgenommene Vorgangsweise, wonach ein fiktiver Aufwand von 40 % zugestanden wird, kann nicht beanstandet werden.

Die Berufung war daher hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2006 spruchgemäß abzuweisen.

Da mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2008 die Einkommensteuervorauszahlungen mit Null festgesetzt wurden, hat dieser Bescheid dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung getragen und die Berufung war daher diesbezüglich nach § 274 2. Satz BAO als gegenstandslos zu erklären.

Wien, am 26. Jänner 2010