

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den, Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache

Beschwerdeführer, vertreten durch Christandl & Partner Rechtsanwälte, Elisabethstraße 50B, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 01.09.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 31.07.2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005, die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 - 2012, die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009, 2010 und 2012 und die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2004 - 2012 in der Sitzung am 16.5.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend **Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005, betreffend **Umsatzsteuer** 2009, 2010 und 2012 und betreffend **Anspruchszinsen** 2004-2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet **abgewiesen**.

Die angefochtenen Bescheide betreffend **Einkommensteuer** 2004 - 2012 werden **abgeändert**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, Herr Bf (im Folgenden Bf), war im Streitzeitraum 2004 bis 2012 Geschäftsführer bzw. Vorstand der Genossenschaft eG., an der er auch beteiligt war.

Am 11. April 2013 wurde der Bf. von der Genossenschaft eG. fristlos entlassen.

Mit Schriftsatz vom 15. Juli 2013 übermittelte die Genossenschaft eG. eine

Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft derzufolge der Bf. Schwarzumsätze u.a. Unregelmäßigkeiten zu vertreten hätte. Der Bf. habe verschiedenen Dienstnehmern, die im Unternehmen im Bereich des Verkaufs beschäftigt waren, aufgetragen, Warenverkäufe ohne Ausstellung jedweder Belege vorzunehmen und die empfangenen Geldbeträge vorweg in die Kassenlade zu legen und am Ende des Tages ihm persönlich auszuhändigen. Daneben habe der Bf. Scheinrechnungen an die Genossenschaft eG. unter seinem Namen gelegt und weiter die Legung von Scheinrechnungen von einem gewissen A. B. gefordert.

Daraufhin erfolgte eine Außenprüfung des Finanzamtes bei der der Bf. die vom Finanzamt erhoffte Mitwirkung vermissen ließ. Zur Schlussbesprechung ist der Bf. nicht erschienen.

Im einzelnen wurden folgende Feststellungen getroffen:

1. Feststellungen des Finanzamtes:

Verrechnung Kilometergeld

Der Bf. hat im Streitzeitraum für Fahrten mit dem Privat KFZ Kilometergelder verrechnet, die während des laufenden Jahres monatlich iHv 600 Euro acontiert wurden.

Aufzeichnungen über Fahrtstrecken etc. konnten nicht vorgelegt werden. Am Ende des Jahres erfolgte im Nachhinein eine Jahresabrechnung mit größtenteils pauschalen bzw. ungenauen Angaben. Fahrtenbuch wurde keines geführt. Entgegen der Aussage des Bf. wurden beim Arbeitgeber auch keine Kalender mit Fahrtenaufzeichnungen gefunden.

Das Finanzamt setzte daraufhin glaubhaft gemachte Aufwendungen im Ausmaß von 15.000 Kilometer/Jahr, das sind 5.700 Euro an und wertete den übersteigenden Betrag als verdeckte Ausschüttung.

Dem Bf. wurde dafür Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Privat-Betankungen

Der Bf. betanket laut Fotodokumentation seine Privatfahrzeuge mit der Tankkarte der Genossenschaft eG. Die Tankkarte ist auf das Kennzeichen CDE ausgestellt. Auf dieses Kennzeichen ist ein Anhänger zugelassen.

Die gesamte auf diese Karte erfolgte Betankung wurde vom Finanzamt als verdeckte Ausschüttung eingestuft und dem Bf. dafür Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Aufwand Firma H Kft

Im Jahr 2007 stand die Genossenschaft eG. in einer Geschäftsbeziehung mit der ungarischen Firma H Kft. Neben den Rechnungen waren bei der Genossenschaft keine Unterlagen (Lieferscheine, Übernahmebestätigungen etc) anzufinden. Die Rechnungen selbst waren allgemein gehalten (zB Schalen, Deko, Arbeitsleistung...). Beahlt wurde

mittels aconto-Zahlungen auf das Bankkonto des Bf. bzw. durch Bargeldentnahmen aus der Kassa (durch den Bf.) bzw. einmal 25.000 Euro über ein Bankkonto des A. B., der laut eigenen Angaben nichts mit der Firma H Kft zu tun hat.

Die Zahlungen im Jahr 2007 übersteigen um 60.899,62 Euro die Rechnungen der Firma H Kft.

Das Finanzamt rechnete die Überzahlung sowie die Überweisung auf das Bankkonto des A. B. dem Bf. als veranlagungspflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu.

Scheinrechnungen

a) des Bf.

Diverse Lieferungen des Bf. wurden nach Ansicht des Finanzamtes nicht an die Genossenschaft erbracht. Die im Unternehmen erstellten Anlieferungsscheine wurden alle eigenmächtig vom Bf. im Warenwirtschaftsprogramm EDV der Genossenschaft erstellt. Transportpapiere über Anlieferungen von Waren wurden der Betriebsprüfung zwar vorgelegt, standen jedoch in keinem Zusammenhang mit den gegenständlichen Anlieferungsscheinen bzw. mit den gegenständlichen Abrechnungen.

Das Finanzamt erblickte in Höhe der Bruttobeträge eine vA an den Bf. und schrieb die Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 5 EStG 1988 dem Empfänger der Kapitalerträge mittels Bescheid vorgeschrieben.

Für die in den Rechnungen ausgewiesenen Steuerbeträge schreib das Finanzamt dem Bf. Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 vor.

b) des A. B.

Laut eidesstattlicher Erklärung des A. B. wurden die von ihm in einzeln angeführten Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht. Der Bf. habe das von ihm „verlangt“.

Das Finanzamt erachtete diese Beträge als dem Bf. zugeflossen und behandelte das als verdeckte Ausschüttung an den Bf. (Vorschreibung der KEST an den Bf.). Allfällige Zahlungen an Herrn B. wurden als steuerlich unbeachtliche Mittelverwendung beurteilt.

Schwarzumsätze

Laut der Anzeige der Genossenschaft und den Ermittlungen der Betriebsprüfung hat der Bf. die Mitarbeiter im Verkaufsraum angewiesen, Warenverkäufe an verschiedene Abnehmer ohne Belegerstellung vorzunehmen. Die so vereinnahmten Bargeldbeträge wurden von den Mitarbeitern aufgrund der Anweisung des Bf. zunächst in die Kassenlade gelegt und danach gesammelt persönlich z.B. nach Arbeitsende dem Bf. übergeben.

Mit diesen Geldbeträgen wurde kein betrieblicher Aufwand der Genossenschaft beglichen, sondern der private Lebensunterhalt des Bf. finanziert.

Anhand von Zeugenaussagen und den betragsmäßig bezifferten „Schwarzumsätzen“, sowie einer Aufzeichnung über an den Bf. übergebene "Schwarzgeldbeträge", wurden vom Finanzamt Umsatz- und Gewinnerhöhungen, u.a. im Schätzungswege gem. § 184 BAO vorgenommen. Laut BP-Bericht bewegen sich diese Zuschätzungen in der untersten Bandbreite der Möglichkeiten.

Dem Grunde nach seien solche von der Betriebsprüfung festgestellten „Schwarzumsätze“ mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 5.6.2014 zugestanden worden. Dieser habe aber unbewiesen behauptet, dass mit den Geldern diverse Leistungen bezahlt worden seien.

Das Finanzamt erblickte darin Vorteile aus dem Dienstverhältnis, da der Bf. sich diese Vorteile ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet hat und erfasste die Beträge im Wege der Veranlagung unter Hinweis auf VwGH 26.11.2002, 99/15/0154.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens begründete das Finanzamt mit dem Hervorkommen der Tatsachen der Schwarzumsätze bzw. der übrigen Malversationen.

2. Beschwerde

In der dagegen eingebrachten Beschwerde (mit der ausdrücklich auf Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet wurde) wandte sich der Bf. zunächst gegen die Sachverhaltsermittlung des Finanzamtes:

Der Bf. habe keine ausreichende Möglichkeit zur Stellungnahme gehabt, die Schlussbesprechung sei während desurlaubes des Bf. bzw. seines Vertreters angesetzt und trotz Bitte nicht verschoben worden; die Feststellungen gründen sich auf Aussagen von Zeugen, deren Glaubwürdigkeit erschüttert sei (wobei der Bf. auf ein eingestelltes Strafverfahren verweist, bei dem eine Verkaufsmitarbeiterin, Frau X „offensichtlich unrichtige Angaben in der Anklage getätigt“ habe) und der Bf. habe aufgrund der Beschlagnahme von Unterlagen keine Möglichkeit gehabt, die Behauptungen zu widerlegen. Im Übrigen seien seine Angaben aus der Vernehmung als Beschuldigter vom 22.10.2013, 9.4.2014 und 18.4.2014 nicht in die Beweiswürdigung des Finanzamtes eingeflossen.

Zu den einzelnen Feststellungen führte der Bf. an:

zu Verrechnung Kilometergeld:

Der Bf. habe die gefahrenen Kilometer in den (ggf. beschlagnahmten) Tischkalendern eingetragen. Bei einer tatsächlichen Jahreskilometerleistung von 50.000 sei die Schätzung der beruflichen Kilometer mit 15.000 unrealistisch.

zu Privatbetankungen:

Die bescheidenen Betankungen der Privatfahrzeuge des Bf. mit dieser Karte waren mit dem Vorstand abgesprochen und dienten dem finanziellen Ausgleich für Wochenendeinsätze und Nachteinsätze mit dem Schneepflug aufgrund der betrieblichen Notwendigkeit, sodass eine wie immer geartete Zurechnung, als Sachbezug oder verdeckte Ausschüttung rechtswidrig sei.

zu Aufwand Firma H Kft

Die durch die Acontierung entstandene Überzahlung sei in den Folgejahren mit der Nachfolgeunternehmung (aufgrund von Warenlieferungen) ausgeglichen worden.

Die Überweisung des Betrages von 25.000 Euro erfolgte im Einverständnis mit Herrn Herr B. und wurde auf die Überzahlung angerechnet, sodass die Addition der Beträge nicht nachvollziehbar sei.

Über das so genannte Privatkonto seien auf Anweisung und mit Wissen des Vorstandes auch die Abrechnungen der Hilfskräfte der Genossenschaft abgerechnet worden, da diese idR über keine Bankkontoverbindung in Österreich verfügen. Beim Grundkonto der Genossenschaft sei eine Barabhebung nicht möglich gewesen.

zu Scheinrechnungen

Es gab gar keine Scheinrechnungen, da bezüglich „jeder Lieferung (aus dem Ausland) zwingend CMR Papiere (mit Frachtschein, Lieferliste, etc) gesetzlich erforderlich sind. Diese CMR Papiere werden vom Lieferanten abgestempelt, bei der Anlieferung vom Empfänger und ein Exemplar dem Frachtführer zwingend wieder retourniert. Diese sind im Betrieb vorhanden und gegebenenfalls Teil der beschlagnahmten Unterlagen.“

Bei der „Scheinrechnung B.“ handle es sich um ein sog. relatives Scheingeschäft, da mit diesem Geld Investitionen für den Betrieb (Umbau Kaffee und Sanitär für den Verkaufsraum) getätigt wurden (keinerlei Privatverwendung).

zu Schwarzumsätzen

Ein Zeuge für das Vorliegen von Schwarzumsätzen (im Verkaufsraum) nämlich Herr Z sei bis etwa 2008 im Außendienst tätig gewesen und könne demnach keine tatsächentauglichen Ausführungen geben kann. Die Glaubwürdigkeit der weiteren Zeugin X sei bereits vor dem Strafgericht erschüttert worden.

Dessen ungeachtet würden die angeführten Beträge jeglicher Grundlage entbehren.

Zudem sei über Veranlassung des Bf etwa im Zeitraum 2009/2010 eine Videoüberwachungsanlage mit 4 Kameras und einer Langzeitaufzeichnungsanlage

(Festplattenrecorder) der Firma M installiert worden, da der Bf. den Verdacht auf Schwarzumsätze zu Lasten der Genossenschaft gehabt habe.

Diesbezüglich wäre es auch geboten, den privaten aufwändigen Lebenswandel und die Vermögenssituation der genannten Belastungszeugen zu prüfen (Beweis Lohnkonten).

Im gesamten Verfahren sei das Parteiengehör verletzt und die Beweise einseitig zu Lasten des Bf. gewürdigt worden. Bei objektiver Beweiswürdigung und Berücksichtigung der Aussagen des Bf., samt umfassenden schriftlichen Stellungnahmen, mit welchen der wahre Sachverhalt dargelegt wurde, hätten sich keinerlei Prüfungsfeststellungen, jedenfalls keine wesentlichen zu Lasten des Bf. ergeben.

3. Stellungnahme der Betriebsprüfung (zur Beschwerde)

In einer Stellungnahme zur Beschwerde erklärte die Betriebsprüfungsabteilung, dass seitens der steuerlichen Vertretung trotz Aufforderung kein Kontakt mit der Betriebsprüfung aufgenommen wurde, dass das Ansuchen um Verschiebung der Schlussbesprechung vom Rechtsanwalt einen Tag vor der geplanten Besprechung stattgefunden habe, versehen mit dem Vermerk, dass sich der Bf. ohnedies schon mehrfach geäußert habe. Von einer Verletzung des Parteiengehörs könne daher nicht gesprochen werden.

Zu folgenden Punkten erfolgte eine gesonderte Stellungnahme:

zu Kilometergeldern

Die behaupteten Aufzeichnungen (Tischkalender) konnten nicht vorgefunden werden. Außerdem hätten Dienstnehmer gegenüber der AP mündlich erklärt, dass solche Aufzeichnungen durch den Bf. nie laufend geführt worden seien.

Die Schätzung der beruflichen Kilometer erfolgte dergestalt, „dass die eingereichten und geprüften Reisekostenabrechnungen aufgrund der nachweislich nachträglich vorgenommenen Eintragungen, sowie auch wegen der Art der vorgenommenen Aufzeichnungen, somit wegen der inhaltlichen Unrichtigkeit von der AP zur Gänze verworfen werden kann und andererseits die maximal gefahrenen Kilometer aus dem Kilometerstand des benutzten Privatkraftfahrzeuges des Bf. ableitbar ist.“

zu Privatbetankungen

Die Betankungen der Privatfahrzeuge des Bf. mit dieser Karte sei nie vom Vorstand bewilligt worden.

Dass tatsächlich die Privatkraftfahrzeuge des Bf. mit der Tankkarte (CDE) betankt wurden, gehe aus einer Fotodokumentation nachweislich hervor. Die Betankungen eines Traktors

zum Zweck der Schneeräumung könne hingegen in den Sommermonaten nicht gegeben sein.

Zu Scheinrechnungen

Mit Scheinrechnungen des Bf. im Zusammenhang stehende Grundaufzeichnungen, CMR-Papiere oder Frachtscheine seien nicht Teil der beschlagnahmten Unterlagen gewesen.

Unternehmensbezogene Unterlagen des Bf. seien laut seinen eigenen Angaben auch nicht in seiner Privatunterkunft aufbewahrt worden.

Laut eidesstattlicher Erklärung des Rechnungsausstellers A. B. lägen eindeutig Scheinrechnungen vor.

zu Schwarzumsätze

Die "Pauschal-Bestreitung" aller Prüfungsfeststellungen ohne Vorlage von Beweisgrundlagen oder die Abschiebung auf andere Personen mit dem Hinweis, den privaten aufwendigen Lebenswandel und die Vermögenssituation der genannten Belastungszeugen zu prüfen, ist als Inhalt einer Beschwerde nach Ansicht der AP unzutreffend und auch unzureichend.

Die vorgelegte Vermögensrechnung sei unzureichend und als Beweis ungeeignet.

4. Verhandlungsprotokolle Strafverfahren

Im Rahmen eines noch nicht abgeschlossenen Strafprozesses, bei dem der Bf. als Beschuldigter geführt wird (Aktenzeichen), kam es zu mehreren Verhandlungen, in deren Verlauf neben dem Bf. auch Zeugen unter Wahrheitspflicht Angaben gemacht haben. Diese Aussagen decken sich mit den Ausführungen im BP-Bericht und werden hier der Vollständigkeit halber auszugsweise wiedergegeben.

zu Kilometergeldern und der Verwendung der Tankkarte

In der Hauptverhandlung am 5.7.2016 hat der Bf. angegeben: „Ich bin 30.000 bis 40.000 km im Jahr quasi für das Unternehmen gefahren, wofür ich Kilometergeld bezogen habe. Zusätzlich bin ich noch „Kurzstrecken“ von insgesamt ca. 25.000 km im Jahr gefahren, für die ich kein Kilometergeld bezogen habe und für die ich im Gegenzug die Tankkarte verwenden durfte.“ „Richtig ist, dass ich die Tankkarte-Nr. 123 zum Betanken von meinen Fahrzeugen verwendet habe. Es dürften auch die in der Anklageschrift auf Seite 6 f aufgelisteten Beträge so stimmen. Ich habe diese Vorgehensweise damals mit den Herrn N und O P senior abgesprochen.“

Anmerkung: Diese Herren waren damals Vorstände der Genossenschaft und sind leider nicht mehr am Leben.

Demgegenüber erklärte der Zeuge z Z (seit Februar 2013 Geschäftsführer der Genossenschaft, davor Fahrer bzw. im „Innendienst“ desselben Arbeitgebers) in der Hauptverhandlung am 12.9.2016: „Wenn ich mir überlege, dass der Angeklagte angibt, 65.000 Kilometer im Jahr gefahren zu sein und man von den 52 Wochen eines Jahres zwei bis drei Wochen für Urlaub abzieht, dann würde das eine Kilometerleistung von 1.200 Kilometern in der Woche ergeben. Das ist unmöglich.

Dazu kommt, dass der Angeklagte die letzten drei Jahre wegen EF und G I (Mitarbeiterinnen der Genossenschaft) ja kaum aus dem Unternehmen hinauszubringen war. Er hat nur mehr die unbedingt notwendigen Außentermine wahrgenommen. Es ist auch nicht zulässig, für die Anfahrt zum Dienstort Kilometergeld zu verrechnen. Darüber gibt es keine schriftliche Vereinbarung und könnte sonst ja jeder Angestellte eine Tankkarte verlangen. Dass es diesbezüglich keine schriftliche Vereinbarung gibt, schließe ich daraus, dass Derartiges in den bezughabenden Protokollbüchern nirgends vermerkt ist.“ (...)

„Ich bin in diesem Jahr praktisch nur im Auto gesessen (Anmerkung: betrifft das erste Jahr, nachdem der Zeuge das operative Geschäft übernommen habt) und bin auf eine Fahrleistung von 15.000 bis 20.000 Kilometern gekommen.“ (...)

„Der Tischkalender ist meiner Erinnerung nach bei der fristlosen Entlassung am 13.4.2013 nicht im Büro zurückgeblieben.“

zu Scheinrechnungen

In der Gegenäußerung zur Strafanzeige erklärte der Bf., dass er die strittigen Waren von Herrn J K in Ungarn gekauft und an die Genossenschaft weitergeliefert habe. Den Einkauf von 4.100 Stück mit einem Wert von 41.000 Euro könne er nachweisen. Insgesamt handle es sich jedoch um mehr Ware.

Der Bf. erklärte in der Hauptverhandlung am 5.7.2016 zu den mutmaßlich durch ihn ausgestellten Scheinrechnungen:

„Der gesamte Warenfluss hat definitiv stattgefunden. Es wurden die Waren aus Ungarn geliefert und teilweise direkt an die Filialen von teilweise Händler, teilweise an die Genossenschaft selber geliefert. Es gab einen eigenen Ordner mit den bezughabenden CMR-Scheinen, aus denen sich sowohl die gelieferte Stückzahl als auch der Umstand, dass ich die Ware bar bezahlt habe, ergeben haben. Es hat sich in erster Linie um Kleinware gehandelt, die auf Europaletten geliefert worden sind. Mein Geschäftspartner in Ungarn war ausschließlich J K. Er hat seinerseits Waren von ungarischen Lieferanten zugekauft. Von J K habe ich in erster Linie verschiedene Waren gekauft. Wann die Geschäftsbeziehung zu J K begonnen hat, kann ich nicht mehr sagen. Sie hat sicherlich bis 2012, vielleicht auch bis 2013 bestanden. Richtig ist, dass ich mir für meine Tätigkeit vom Kaufpreis 3 – 4 % an „Aufwandsentschädigung“ einbehalten habe. Das war mit J K so vereinbart. Mit der Genossenschaft gab es keine derartige Vereinbarung.“

Der Zeuge J K (Lieferant) erklärte dazu in der Hauptverhandlung am 18.10.2016:

„ Diese (Anmerkung: CMR-Papiere) waren sicher nicht vollständig, einerseits deshalb nicht, weil manche Ladungen bei Regenwetter durchgeführt wurden und die CMR-Papiere dadurch beeinträchtigt worden sind, andererseits deshalb, weil es in Ungarn so ist, dass Unterlagen, die mein als Unternehmer erwirtschaftetes Einkommen betreffen, für die Finanzbehörde lediglich bis zum 31. Dezember des Folgejahres aufbewahrt werden müssen, weshalb ich nach Ablauf dieser Frist teilweise diese Unterlagen auch weggeworfen habe. Welche Gegenstände konkret geladen wurden, habe ich selber in den CMR-Papieren ausgefüllt. Diese Angaben sind inhaltlich auch richtig gewesen. Einen Lieferschein habe ich für die Waren, die als Unternehmer verkauft habe, nicht ausgestellt.“

Die Anklage wirft dem Bf. vor, Scheinrechnungen ausgestellt zu haben, weil es zu großen Kalkulationsdifferenzen zwischen eingekauften und verkauften Waren (insbesondere Waren) gekommen ist, die sich nicht durch Schwund erklären lassen.

Dazu befragt gab der Zeuge z Z (späterer Gf) in der Hauptverhandlung am 12.9.2016 an:

„Es müssten dann zusätzlich noch die vom Angeklagten (Bf) angeblich angelieferten 10.000 bis 15.000 Waren erstens vorhanden gewesen und zweitens unter einer falschen Warenbezeichnung verkauft worden sein. Es waren aber gar nicht so viele Waren vorhanden und wurden diese im maßgeblichen Zeitraum auch nicht im Verkaufsraum verkauft. Wenn man im Verkaufsraum 500 bis 1.000 Waren pro Jahr verkauft, dann ist das ein durchschnittlicher Wert. Aus meiner Erfahrung heraus würde ich sagen, dass unter 1 % der umgesetzten Waren von derartigen Fehlerhaftigkeiten, die natürlich auch heute noch passieren können, betroffen sind.“

J K ist dem Zeugen überhaupt nicht bekannt.

Die Zeugin y Y (Verkaufsmitarbeiterin der Genossenschaft) erklärte in der Hauptverhandlung am 12.9.2016:

„Das hat die Waren für Händler betroffen. Händler war damals meine Kundin. Der Angeklagte (Bf) hat in diesem Zusammenhang zu mir gesagt, er müsse erst zur Bank gehen und sein privates Geld holen, denn er müsse damit die Waren aus Ungarn zahlen. Er müsse die Waren dort gleich zahlen. Ich nehme an, dass er diese Rechnungen dann bei der Buchhaltung eingereicht hat. Waren aus Ungarn hat es schon gegeben, aber nicht die von ihm angegebene Stückzahl.“

Wie groß die Differenz war, kann ich heute nicht mehr sagen. Ich habe die entsprechende Anzahl an Waren in der Stückzahl aus dem Computer herausgenommen. 99 % dieser Waren sind an die Händler gegangen. Ich habe mir damals schon gedacht, dass die Stückzahlen, die er angeliefert hat, mit jener Stückzahl, die ich an Händler verkauft habe, nicht übereinstimmt. Er hat viel mehr angeliefert, als verkauft worden ist. Dass so viele Waren übrig geblieben sind, habe ich tatsächlich nicht gesehen. Das waren für mich nur

Zahlen am Computer. Ob somit jene Waren, die vom Angeklagten angeliefert wurden, die aber von mir nicht an Händler verkauft worden sind, tatsächlich existiert haben, weiß ich nicht.“

Zu den Scheinrechnungen des A. B. (Lieferant der Genossenschaft und späterer Geschäftspartner des Bf) gibt der Bf. an, dass er mit dem Geld (15.000 Euro) das WC saniert hat.

Dazu sagte die Zeugin x X (Verkaufsmitarbeiterin der Genossenschaft) in der Hauptverhandlung am 12.9.2016 aus:

„Ich wusste gar nicht, dass dieses saniert worden ist. Es schaut für mich gleich aus wie vor 25 Jahren. Von irgendwelchen Anschaffungen für das WC weiß ich nichts. Ich war auch dort, allerdings nur selten. Man hat dort nichts gemacht, weil es so dreckig und so schmutzig war.“

Der Zeuge q Q (Fahrer der Genossenschaft) sagte dazu in der Hauptverhandlung am 18.10.2016, dass er selbst im WC gearbeitet hätte. Zu den Kosten erklärte er:

„Wenn man sich anschaut, wie es dort aussieht, dann ist nachvollziehbar, dass dort keine 15.000 Euro investiert worden sind. Ich habe nur ausgemalt. Was hätte ich dort zwei bis vier Wochen arbeiten sollen? Ich habe auch kein Extrageld für diese Tätigkeit bekommen.“

Auch der Zeuge r R (Mitarbeiter der Genossenschaft) bezweifelte in der Hauptverhandlung am 18.10.2016, dass die Sanierung 15.000 Euro gekostet haben könne.

Zu Schwarzumsätzen

Die Zeugin x X und die Zeugin y Y (beide Verkaufsmitarbeiterinnen) sagten in der Hauptverhandlung am 12.9.2016 übereinstimmend aus, dass der Bf. sie angewiesen habe, Geld ohne Erfassung in der Kassa zu vereinnahmen und ihm zu übergeben. Er brauche dies, um Zahlungen für die Firma zu tätigen (Entlohnung von Fahrern).

Der Bf. erklärte dazu:

„Dieser Vorwurf stimmt nicht. Es ist niemals vorgekommen, dass ich Angestellte angewiesen habe, Waren ohne Kassenbeleg zu verkaufen und mir dann diese Erlöse „schwarz“ zu übergeben.“ ... „Ich hätte lediglich meine Ansprüche gegen das Unternehmen betreffend die Auszahlung der Provisionen geltend machen müssen. Ich hätte mich mit Schwarzgeld „nicht anpatzen“ müssen“

Zur mutmaßlichen Auszahlung von Geldern an Fahrer erklärte die Zeugin Y:

„Beispielsweise habe ich auf den Lohnzetteln des q Q teilweise 50 bis 100 Überstunden im Monat gesehen. Allein das wären 65 Stunden, sodass nicht mehr viel Platz für weitere Überstunden bliebe.“

Der Zeuge q Q (Fahrer) erklärte in der Hauptverhandlung am 18.10.2016: „Das (Anmerkung: Geld für die geleisteten Überstunden) ist mit dem Lohn auf mein Konto überwiesen worden. Ich konnte die Überstundenabrechnung aber oft nicht nachvollziehen. Der Angeklagte hat mir niemals Bargeld gegeben, um damit Überstunden abzuzahlen.“

Auch der Zeuge r R sagte in der Hauptverhandlung am 18.10.2016: „Die Überstunden, die für die Blumenbörse angefallen sind, wurden mir mit dem Lohn gemeinsam auf mein Konto überwiesen.“

Zur Höhe der zugeschätzten Schwarzumsätze erklärte der Zeuge BP (Betriebsprüfung) in der Hauptverhandlung am 29.11.2016, dass sich die Schätzung einerseits auf die Angaben der Zeuginnen und andererseits auf den Lebensaufwand des Bf. gründet:

„Ich habe einerseits die Aussage der Zeugin y Y, wonach sie dem Angeklagten einmal in sechs Wochen 24.000 Euro übergeben habe und die schriftlichen Aufzeichnungen des z Z als Grundlage genommen und habe dann versucht, das umzurechnen, wobei ich darauf Bedacht genommen habe, dass diese „Einkünfte“ natürlich saisonabhängig, je nachdem welcher Anlass gerade ist, differieren.

Ich habe dann versucht, das auf den Zeitraum eines Monats herabzurechnen und habe dann noch rund 50 % abgeschlagen.

Ich habe mindestens 40 % abgeschlagen. Berücksichtigt habe ich zusätzlich aber auch den Aufwand, den der Angeklagte damals hatte. Ich beziehe mich auf die beiden Wohnungskäufe in Kroatien, den Fuhrpark und die finanziellen Zuwendungen an G I (Anmerkung: Mitarbeiterin der Genossenschaft). Die Zeugin G I hat angegeben, dass der Angeklagte ihr zumindest 120.000 Euro zugewendet hätte, somit ca. 1.000 Euro pro Woche. Der Angeklagte selbst spricht an einer Stelle davon, dass er ihr einen Millionenbetrag habe zukommen lassen.

G I hat auch ausgesagt, dass der Angeklagte eine Warenlieferung über die Genossenschaft zu ihr nach Slowenien veranlasst hat, und zwar im Ausmaß eines zweiachsigen LKW. Dem Grunde nach hat der Angeklagte die Lieferung ihr gegenüber bestätigt, die Höhe aber bestritten. Er hat mir bestätigt, dass die Ware ohne Faktura bei der Genossenschaft entnommen worden ist.

Im Jahr 2010 ist es zu einer höheren Zuschätzung (Anmerkung: 150.000 Euro) gekommen, weil in diesem Jahr zwei Wohnungen in Kroatien angekauft worden sind und wegen der Aussagen der Zeugin G I über die ihr gemachten finanziellen Zuwendungen in Höhe von 120.000 Euro.“

Über Befragen durch den Verteidiger, warum ich beispielsweise im Jahr 2004: 50.000 Euro schätze und im Jahr 2005: 30.000 Euro:

„Im Jahr 2004 wurden Anschaffungen, die der Angeklagte damals getätigt hat, entsprechend mitberücksichtigt. Das gilt auch für die Folgejahre.“

5. Mündliche Verhandlung vor dem BFG

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung kam es zu folgenden ergänzenden Feststellungen:

Der Vertreter des Bf. verweist in Hinblick auf die Glaubwürdigkeit der Zeuginnen darauf, dass es Anzeigen dieser Mitarbeiterinnen wegen behaupteter anderer Delikte des Bf. gegeben hat, wobei die Staatsanwaltschaft Graz trotz dieser massiven Vorwürfe die Ermittlungsverfahren allesamt eingestellt hat.

Der Bf. geht davon aus, dass die Angaben daher nicht der Wahrheit entsprechen.

ad Kilometergelder und Privatbetankungen :

Der Bf. räumte ein, dass das Fahrtenbuch ex post geführt wurde (anhand des nicht mehr vorhandenen Tischkalenders). Dennoch sind Fahrtkosten-Abrechnungen vorhanden aus denen sich die beruflich zurückgelegten Kilometer ergeben. Ein Hauptkunde ist die Fa. Fa, die ihren Hauptsitz in F hat. Dorthin und zurück sind es bereits über 500 km. Die Schätzung mit 15.000 km/Jahr ist unrealistisch niedrig.

Auch zur Benutzung der Tankkarte gäbe es keine schriftlichen Vereinbarungen.

Die vorliegenden Abrechnungen sind nach Ansicht des Finanzamtes auch inhaltlich zu bezweifeln. So soll der Bf. beispielsweise am 18.8. 2010 bei Fa in F gewesen sein, obwohl er lt. Zeugenaussagen an genau diesem Tag aus privaten Gründen in Deutschland gewesen ist. Auch finden sich Eintragungen über Fahrten nach DD über 33 bis 38 km, obwohl diese Strecke weniger als 20 km ausmacht. Ein weiteres Beispiel ist die Fahrt am 30.1.2009: Er soll von 12-21 Uhr nach EE gefahren sein, obwohl er zur selben Zeit (16.30 Uhr) in Graz getankt hat.

Der ehemalige Obmann Mag. hat die Auszahlung der Km-Gelder genehmigt.

Der Bf. erläuterte, dass es ihm gelungen sei, enorme Umsätze mit Fa-Filialen zu erzielen. Daraus erklärt sich die hohe Anzahl an zurückgelegten Kilometern. So ist er beispielsweise 4-5 Mal pro Jahr in Tirol gewesen, was über 1000 km Fahrt nach sich zieht. Das Auto habe er praktisch nur für die Firma genutzt.

25.000 km/Jahr ist er alleine von seinem Wohnort in die Firma gefahren, weil er am Wochenende mehrmals täglich in die Firma fahren musste.

ad H Kft :

Der Bf. erläutert, dass die "Nachfolgeunternehmen" mit denen die Überzahlung abgerechnet wurde, der Ehegattin des Herr B. (Eigentümer H) gehört haben. Die Barauszahlung erfolgte auf Wunsch des Herrn B., der damit Hilfskräfte bezahlen wollte.

Bei der Übergabe des Geldes ist immer Herr q Q (Fahrer) anwesend gewesen. Die Überzahlung war eine Vorauszahlung.

Das Finanzamt räumte ein, dass der Ausgleich tatsächlich stattgefunden hat.

ad Scheinrechnungen:

Zu den Warenverkäufen von Herrn J K an den Bf. und in weiterer Folge vom Bf. an die Genossenschaft gibt der Bf. an, dass diese Lieferungen deshalb über ihn gelaufen sind, weil Herr K zu diesem Zeitpunkt in Ungarn noch nicht als Unternehmer erfasst war. Die Waren seien für Händler bestimmt gewesen und sind zum Teil direkt an Händler geliefert worden, zum Teil an die Genossenschaft, die diese Waren an weitere Filialen von Händler versendet hat.

Die Gegenstände wurden in nicht unbeträchtlichem Ausmaß im Verkaufsraum an Großabnehmer veräußert.

Laut Gutachten von Doktor (im Strafverfahren) kann aufgrund der vorliegenden Beweismittel weder die Richtigkeit noch die Unrichtigkeit der Kalkulationsdifferenzen bestätigt werden.

Das Finanzamt ergänzt, dass das Warenwirtschaftsprogramm der Genossenschaft - EDV - bis 2013 weder adaptiert noch gewartet oder durch eine neuere Version ersetzt wurde.

Herr K hat ab 2010 über seine Firma HH Kft. Lieferungen an die Genossenschaft getätigt hat. Die Fa. besteht seit 2006.

Laut Aussage des Bf. hat Herr K ihm das zu Beginn der Geschäftsbeziehung nicht gesagt.

ad Schwarzumsätze :

Die aktenkundige "Vermögensrechnung" wurde auf Ersuchen der BP erstellt. Sie dient dem Beweis, dass Herr Bf mit seinen versteuerten Einkünften in der Lage war sein Vermögen zu erwirtschaften.

Anmerkung: Die „Vermögensrechnung“ des Bf. umfasst folgende Punkte:

Bankverbindungen, P Darlehen (Anm: Privatdarlehen an P), NSA (Anmerkung: Gehalt), PKW, Haus Tochter, Wohnhaus, Wohnung Kroatien, PKW (der Ehefrau), BMW.

Damit wird das Vermögen des Bf. dargestellt.

Wie hoch die Kosten für seinen Lebensunterhalt sind, lässt sich dieser Aufstellung ebenso wenig entnehmen wie laufende Fixkosten.

Zur Höhe der Schwarzumsätze führt der Bf. aus, dass diese schon alleine aufgrund der Aussage der (an sich unglaubwürdigen) Zeugin Y oder X (Verkaufsmitarbeiterinnen), sie haben Herrn Bf durchschnittlich 2.000 - 3.000 Euro pro Monat gegeben, überzogen ist.

Das Finanzamt erläutert, dass Herr Z für die Monate September, Oktober und November 2012 folgende Beträge notiert hat: 4.240, 10.630 und 4.020 Euro.

Der Bf. wirft ein, dass Herr Z offenbar bemüht ist, die wirtschaftliche Existenz des Bf. zu vernichten, zumal er Herrn Herr B. einen Betrag von rund 60.000 Euro angeboten hat, sofern Herr B. den Bf. in den wirtschaftlichen Ruin treibt.

Die Zeugin X hat ausgeführt, dass Schwarzverkäufe an die Käuferinnen getätigt worden wären. Die Gf dieser Käuferinnen sind im Strafverfahren einvernommen worden und haben möglichen Schwarzkauf bestritten.

Der Schluss der Finanzbehörde, nämlich aus angeschafftem Vermögen des Bf. nicht deklarierte Umsätze abzuleiten, ist unzulässig.

Der Bf. hat selbst Schwarzumsätze vermutet und deshalb eine Videoüberwachung im Jahr 2012 installieren lassen. Im Jahr 2012 betrug die Differenz zwischen Einkauf und Verkauf im Kleinwarenbereich rund 250.000 Euro.

Beweiswürdigung

Kilometergeld

Der Bf. hat mit seinem Dienstgeber Fahrtkosten mit dem Privat-PKW abgerechnet.

Über die Abrechnungen hinausgehende Aufzeichnungen konnten nicht vorgelegt werden; insbesondere wurden die vom Bf. ins Treffen geführten „Tischkalender“ weder beschlagnahmt (so BP-Bericht) noch sind diese erkenntlich im Unternehmen verblieben (Aussage Zeuge Z). Laut Angaben der übrigen Mitarbeiter der Genossenschaft gegenüber der Betriebsprüfung wurden solche Aufzeichnungen auch nicht erkennbar geführt.

Die zurückgelegten Kilometer sind somit nicht nachweisbar.

An der Tatsache, dass der Bf. im Auftrag seines Arbeitgebers Fahrten mit seinem Privat-PKW unternommen hat, besteht kein Zweifel.

Das Finanzamt konnte darstellen, dass die Abrechnungen auch inhaltlich in Zweifel zu ziehen sind.

Aufgrund der Erfahrungen des Nachfolgers z Z wurden die im Auftrag des Arbeitgebers zurückgelegten Fahrten in den angefochtenen Bescheiden mit 15.000 Kilometer/Jahr geschätzt.

In der mündlichen Verhandlung konnte der Bf. demgegenüber überzeugend darstellen, dass er selbst eine umfangreichere Fahrttätigkeit unternommen hat als sein Nachfolger. Dies zeigte sich unter Anderem in den Umsätzen der Genossenschaft.

Unter Bedachtnahme auf die erhöhte Reisetätigkeit des Bf. einerseits und die teilweise Unrichtigkeit der Abrechnungen andererseits kommt eine Schätzung mit 25.000 Km/

Jahr der Wahrheit am Nächsten: Damit hat der Bf. mehr Kilometer zurückgelegt als sein Nachfolger einräumte (15.000 – 20.000 km), aber weniger als abgerechnet.

Betragsmäßig stellt sich das folgendermaßen dar:

	2004	2005	2006	2007
Km-Geld lt Abrechnung	14.645,84	9.958,70	10.560,20	11.619,00
Km-Geld für 25.000 km	-9.400	-9.400	-9.400	-9.400
Differenz	5.245,84	558,70	1.160,20	2.219,00

2008	2009	2010	2011	2012
11.619,00	15.908,76	16.857,54	15.808,38	14.427,00
-10.500,00	-10.500,00	-10.500,00	-10.500,00	-10.500,00
1.119,00	5.408,76	6.357,54	5.308,38	3.927,00

Privatbetankungen

Unbestrittenermaßen hat der Bf. die Tankkarte der Genossenschaft dazu verwendet, seine privaten PKW aufzutanken. Die von der BP ermittelten Beträge entsprechen laut seinen Angaben auch den Tatsachen.

Ob ihm dies von den ehemaligen Funktionären Herrn N und O P senior erlaubt wurde ist nicht mehr ermittelbar (die Zeugen sind verstorben), aber für die Beweiswürdigung irrelevant: Der Bf. hat den Treibstoff nach eigenen Angaben dazu verwendet, Fahrten zwischen seinem Wohnort und der Firma zurück zu legen. Dem Bf. ist damit ein Vorteil zugekommen, der nicht versteuert wurde.

Aufwand Firma H Kft

Die Zahlungen an die Firma H Kft. haben im Jahr 2007 die Rechnungen um 60.899,62 Euro überstiegen.

Dies ist aufgrund von Acontierungen eingetreten und wurde in den Folgejahren unzweifelhaft mit Nachfolgeunternehmen (Unternehmen im Eigentum der Ehegattin) verrechnet.

Aus den getroffenen Feststellungen lässt kein Zufluss beim Bf. ableiten.

Scheinrechnungen

a) des Bf.

Der Bf. hat - als Einzelunternehmer - seinem Arbeitgeber, der Genossenschaft diverse Gegenstände in Rechnung gestellt.

Transportpapiere dazu sind bei der Genossenschaft entweder nicht vorhanden oder wurden im Warenwirtschaftssystem der Genossenschaft erstellt.

Im Rahmen des Strafverfahrens wurde (wie von der Betriebsprüfung) u.a. aufgrund von Zeugenaussagen festgestellt, dass es bei der Genossenschaft zu Kalkulationsdifferenzen zwischen dem Wareneinkauf und dem Wareneinkauf gekommen ist. Worauf diese zurückzuführen sind, konnte allerdings nicht geklärt werden.

In dem Zusammenhang ist die Verbuchung bzw. Dokumentation beim Käufer, der Genossenschaft jedoch nur Indiz dafür, dass dem Bf. als Verkäufer Malversationen anzulasten sind.

Von wesentlicher Bedeutung ist damit vielmehr, ob der Bf. als Verkäufer den Ein- und Verkauf der Gegenstände nachweisen oder zumindest glaubhaft machen kann.

Der Nachweis ist ihm für 4.100 Gegenstände zu einem Wert von 41.000 Euro möglich. Darüber hinaus verfügt er über keine Unterlagen, obwohl er als Händler dazu verpflichtet wäre, auch Eingangsrechnungen und Transportpapiere aufzuheben.

Die Glaubhaftmachung eines über 4.100 Stück hinausgehenden Einkaufs von Gegenständen ist ihm über das Rechnungswesen seines Käufers nicht möglich, weil bei der Genossenschaft ein Überhang an Wareneinkauf festgestellt wurde.

Dem Bf. sind die verrechneten und von der BP ermittelten Beträge jedoch unstrittig zugeflossen.

Damit ist davon auszugehen, dass der Bf. 4.100 Stück Gegenstände als Einzelunternehmer anteilig in den Jahren 2009 und 2010 an die Genossenschaft verkauft hat.

Nach eigenen Angaben hat er dafür eine „Provision“ von 3-4% lukriert. Das BFG geht davon aus, dass er auf den Einkaufspreis 5% aufgeschlagen hat, da ihm im Zusammenhang damit auch Unkosten erwachsen sind.

Rechnerisch ergibt sich folgendes Bild der Einkünfte aus der Veräußerung von Gegenständen:

	gesamt	2009	2010
Rechnungen		78.901,58	93.584,70
% gerundet		45%	55%
Einkaufspreis	41.000	18.450	22.550
Verkaufspreis inkl 5% Aufschlag		19.372,50	23.677,50
Überschuss		922,50	1.127,50

RechnungsDifferenz		59.529,08	69.907,20
--------------------	--	-----------	-----------

Die darüber hinausgehenden Beträge hat er ohne Gegenleistung vereinnahmt. Dies war ihm nur möglich, weil er es als Geschäftsführer der Genossenschaft in der Hand hatte, Eingangsrechnungen verbuchen und auszuzahlen zu lassen.

Rechnerisch betrifft dies die Differenz von 59.529,08 Euro (2009) bzw. 69.907,20 Euro (2010).

Unbestrittenermaßen hat der Bf. für die gesamten verrechneten Nettobeträge Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

b) des A. B.

Laut eidesstattlicher Erklärung des A. B. wurden die von ihm in einzeln angeführten Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht.

Der Bf. bestreite dies auch nicht.

Zum Zufluss eines Vorteils bei ihm behauptet er jedoch, dass er mit diesem Geld Investitionen für den Betrieb (Umbau WC und Sanitärinstallationen für den Verkaufsraum) getätigt habe.

Diese Aufwendungen sind jedoch weder nachweisbar, noch können sie glaubhaft gemacht werden. Die einvernommenen Zeugen haben zwar angegeben, im WC gearbeitet zu haben, dafür jedoch keine extra Entlohnung erhalten zu haben.

Das Geld wurde ausbezahlt und ist dem Bf. zugeflossen. Da er das Tätigen von betrieblichen Aufwendungen weder nachweisen noch glaubhaft machen konnte, sind ihm die Zuflüsse wirtschaftlich zuzurechnen.

Schwarzumsätze

Die Zeugin x X und die Zeugin y Y (Verkaufsmitarbeiterinnen) sagten in der Hauptverhandlung im Strafverfahren übereinstimmend aus, dass der Bf. sie angewiesen habe, Geld ohne Erfassung in der Kassa zu vereinnahmen und ihm zu übergeben.

Der Bf. konnte dem nur entgegen setzen, dass dies nicht stimme und dass die Zeuginnen aufgrund der strafrechtlich nicht weiter verfolgten Vorwürfe unglaubwürdig seien.

Eine Rückfrage bei der Staatsanwaltschaft ergab, dass der angezeigte Straftatbestand zum Zeitpunkt der Anzeige bereits verjährt war.

Eine Klage des Bf. wegen Verleumdung (durch die mutmaßlich falschen Zeugenaussagen) ist ebenfalls nicht aktenkundig bzw. konnte vom Bf. nicht bestätigt werden.

Die Unglaubwürdigkeit der Zeuginnen Y und X ist damit keineswegs belegt.

Auch die nicht erfolgte Bestätigung der Schwarzeinkäufe durch die Händlerinnen zieht nicht automatisch die Unglaubwürdigkeit der Zeugin X nach sich, weil sich die Zeugen sich mit einer Bestätigung selbst beschuldigt hätten.

Soweit der Bf. behauptet, dass Herr Z Herrn Herr B. einen Betrag von rund 60.000 Euro angeboten hat, wenn er den Bf. in den wirtschaftlichen Ruin treibt, ist aufgrund des Protokoll der Hauptverhandlung am 12.9.2016 davon auszugehen, dass es sich um eine verkürzte Darstellung handelt:

Der Aussage des Zeugen A. B. war zu entnehmen, dass Herr B. „den Eindruck hatte“, dass man den Bf wirtschaftlich ruinieren wolle.

Der Zeuge z Z erklärte das angebotene Geld damit, dass Herr B. kurzfristig von einer Lieferzusage zu Gunsten des Bf. abgesprungen sei und man ihn durch ein entsprechend erhöhtes Entgelt dazu bewegen wollte, weiter die Genossenschaft zu beliefern.

Diese Erklärung ist glaubwürdig und nachvollziehbar, besonders wenn man bedenkt, dass Herr B. nur „den Eindruck hatte“, dass man den Bf. ruinieren wolle.

Auch wenn Zeugen einem Beschuldigten nicht gewogen sind, bedeutet dies nicht automatisch, dass sie die Unwahrheit sagen.

Im Beschwerdefall haben alle Zeugen im Wesentlichen dasselbe ausgesagt: Der Bf. habe sie aufgefordert, ihm Bargeld ohne vorherige erlösmäßige Erfassung auszuhändigen. Diese Aussagen stammen von den bereits erwähnten Zeuginnen Y und X aber auch von Herrn Z.

Der Bf. hat in seiner Beschuldigteneinvernahme zu diversen Einzahlungen auf sein Bankkonto, die weder Lohnzahlungen noch Reisekostenvergütungen zuzuordnen waren, lediglich behauptet, alle Einzahlungen müssten zuordenbar sein, ohne diese Behauptung zu untermauern.

Es kommt der Wahrheit am Nächsten, dass dem Bf. erlösmäßig nicht erfasste Zahlungen zugegangen sind.

Die Höhe dieser „Schwarzumsätze“ wurde von der Betriebsprüfung anhand von Zeugenaussagen und dem Lebenswandel unter Vornahme von großzügigen Abschlägen mit 30.000 bis 150.000 Euro/Jahr geschätzt.

Aus der vom Bf. eingereichten Vermögensrechnung, die Einkünfte der Jahre 2001 – 2012 und das Vermögen im Jahr 2014 umfasst, lässt sich für den Beschwerdefall nichts gewinnen: Die Auflistung ist rudimentär (keine Anführung bisher ggf. ausgeschiedenen Vermögenswerte, wie alte PKW o.ä) und die Auswahl der dem Vermögensaufbau

zugrundeliegenden Jahre (Vermögenswerte zum Jahr 2014 seien durch Einkommen der Jahre 2001 – 2012 finanziert worden) ist willkürlich. Laufende Ausgaben und Kosten für die Lebenshaltung sind nicht angeführt. Aus diesem Grund ist die Vermögensaufstellung weder geeignet, den Vermögenserwerb durch das versteuerte Einkommen zu belegen, noch das Gegenteil davon.

Der Verweis des Bf. auf die Aussagen der Zeuginnen X und Y, dass sie ihm abhängig von der Saison durchschnittlich zwischen 2.000 und 3.000 Euro monatlich aus der Kassa in bar hätten zukommen lassen deckt sich nicht ganz mit der Aussage von Herrn Z, der für 2 Monate rund 4.000 Euro und für einen Monat über 10.000 Euro notiert hat.

Auch wenn in einem Betrieb viel Bargeld vorhanden ist, so fällt die Entnahme größerer Beträge bei jeder internen Umsatzüberprüfung auf. Die Genossenschaft hat Überschüsse gemacht, sodass ihren Funktionären die Barentnahmen durch den Bf. offenbar nicht aufgefallen sind.

Würden dem Bf. monatlich 3.000 Euro zukommen, so würde das bedeuten, dass er wöchentlich 750 Euro bekommen hat. Ein solcher Betrag scheint nicht unrealistisch, insbesondere wenn man die Aussagen der Zeuginnen bedenkt, die ausgesagt haben, dass er sich immer an die gewendet hat, mit der er gerade ein besseres Verhältnis hatte.

Eine Entnahme von 150.000 Euro, die das Finanzamt im Jahr 2010 aufgrund einer Anschaffung unterstellt hat, ist so hoch, dass sie im Rechenwerk der Genossenschaft eine erkennbare Lücke hätte hinterlassen müssen. Das war jedoch nicht der Fall.

Aufgrund der manipulativen Möglichkeiten, Bargeldentnahmen zu verschleiern, ist es angemessen, dem Bf. im Schätzweg die Entnahme von 30.000 Euro pro Jahr zuzurechnen.

Das BFG hat erwogen

Wiederaufnahme

Der Bf. hat die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 bekämpft, jedoch ohne dies zu begründen.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme aufgrund der Umstände verfügt, die ihm durch die Strafanzeige der Genossenschaft bekannt wurden.

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gem. § 303 BAO wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, (...)

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Beschwerdefall sind durch die Anzeige bzw. die darauf folgende Prüfung die im BP.-Bericht angeführten neuen Tatsachen hervorgekommen, die zu anders lautenden Bescheiden führen. Die Wiederaufnahme erfolgte daher zu Recht.

Einkunftsart

Der Bf. hat als Dienstnehmer der Genossenschaft Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen.

In seiner Eigenschaft als Geschäftsführer hat er diverse Geschäfte zu seinem ausschließlichen Nutzen abgeschlossen bzw. rechtsgrundlos Bargeld entnommen.

Wenn ein Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (vgl. VwGH 31.07.2013, 2009/13/0194 unter Hinweis auf VwGH 26. 1. 1999, 94/14/0001 und VwGH 26. 11. 2002, 99/15/0154).

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen nämlich nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers - etwa durch Veruntreuung oder Untreue - verschafft (VwGH 16.01.1991, 90/13/0285, VwGH 25.02.1997, 95/14/0112, und VwGH 30.06.2005, 2002/15/0087).

Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen (VwGH 16.01.1991, 90/13/0285 unter Verweis auf VwGH 25.01.1980, 1361, 1806/78, 176/80 und VwGH 04.06.1985, 85/14/0016).

Da der Bf. die hier strittigen Geschäfte ausschließlich in seiner Funktion als Dienstnehmer (Geschäftsführer) und nicht als Genossenschafter abgeschlossen hat, zählen die Zuflüsse zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und sind im Veranlagungsweg zu erfassen.

Eine Erfassung derselben Zuflüsse unter dem Titel kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte ist ausgeschlossen.

Höhe der Einkünfte

Im Einzelnen:

Kilometergelder

Die beruflich mit dem Privat-PKW zurückgelegten Kilometer sind nicht nachweisbar.

Die Beweiswürdigung hat ergeben, dass eine Schätzung der beruflich zurückgelegten Kilometer mit 25.000 Km/Jahr der Wahrheit am Nächsten kommt.

Darüber hinausgehende Zahlungen fallen nicht unter § 26 EStG, sondern sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zum Tarif zu versteuern.

Da der Bf. diese Gelder gegen den Willen des Arbeitgebers vereinnahmt hat, sind sie im Veranlagungsweg zu erfassen.

Privatbetankungen

Dem Bf. ist durch das für ihn unentgeltliche Betanken seiner Privatfahrzeuge unstrittig ein Vorteil zugekommen, der vom Dienstgeber nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurde. Ein Ausgleich mit Aufwendungen des Bf. konnte nicht glaubhaft gemacht werden zumal Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsort durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten sind.

Die durch die Betankungen erzielten Vorteile zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Dem Dienstgeber war dieser Umstand – trotz entgegenstehender Angaben des Bf. – offenbar nicht bekannt: Es erfolgte nämlich kein Lohnsteuerabzug und die Tatsache wurde von der Genossenschaft als „widerrechtliche“ Privatbetankungen angezeigt.

Auch diese Vorteile sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungsweg zu erfassen weil sich der Bf. gegen den Willen des Dienstgebers bereichert hat.

Aufwand Firma H Kft.

Hinsichtlich der von der BP festgehaltenen Überzahlung an die Fa. H Kft. konnte kein Zufluss beim Bf. festgestellt werden. Es liegen diesbezüglich keine Einnahmen beim Bf. vor.

Scheinrechnungen

Die Beweiswürdigung hat ergeben, dass der Bf. der Genossenschaft diverse Gegenstände verkauft hat. Die so erzielten Gewinne zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Andererseits hat der Bf. auch Rechnungen ausgestellt und die verrechneten Beträge vereinnahmt, ohne dass es zu Lieferungen von Gegenstände gekommen wäre.

Die so erzielten Vorteile sind, da sie ihm durch seine Geschäftsführertätigkeit möglich wurden, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungsweg zu erfassen.

Weist ein Unternehmer in einer Rechnung Umsatzsteuer aus, obwohl er sie nicht schuldet bzw. obwohl er den Umsatz nicht erzielt hat, so schuldet er die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer gem. § 11 Abs 12 bzw. Abs 14 UStG 1994 ausschließlich aufgrund der Inrechnungstellung. Die Vorschreibung der Umsatzsteuer erfolgte damit zu Recht.

Schwarzumsätze

Die Beweiswürdigung hat ergeben, dass sich der Bf. als Geschäftsführer Einnahmen der Genossenschaft ohne erlösmäßige Erfassung angeeignet hat.

Vorteile, die sich der Arbeitnehmer durch Veruntreuung verschafft, sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungsweg zu erfassen (vgl VwGH 30. 6. 2005, 2002/15/0087 bzw. VwGH 4.6.1985, 85/14/0016).

Rechnerisch ergeben sich daraus folgende Konsequenzen :

Veranlagungspflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Einkünfte NSA	2004	2005	2006	2007
Kilometergelder	5.245,84	558,70	1.160,20	2.219,00
Betankungen			757,34	88,14
H				0
Scheinrechnungen				
Schwarzumsätze	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
Summe	35.245,84	30.558,70	31.917,54	32.307,14
2008	2009	2010	2011	2012
1.119,00	5.408,76	6.357,54	5.308,38	3.927,00
2.459,62	4.072,03	4.352,99	3.725,16	4.508,76
	59.529,08	69.907,20		24.199,80
30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00

33.578,62	99.009,87	110.617,73	39.033,54	62.635,56
------------------	------------------	-------------------	------------------	------------------

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

2009	2010
922,50	1.127,50

Anspruchszinsen

Der Bf. hat die Vorschreibung von Anspruchszinsen offenbar mit der Begründung bekämpft, dass er die festgestellten Einkünfte nicht erzielt hat.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Mit anderen Worten: Verzinst wird die Differenz von Einkommensteuer, die sich aus dem rechtswirksam erlassenen Jahresbescheid ergibt und entrichteten Vorauszahlungen (einschließlich Anzahlungen gem. § 205 Abs 3 BAO) bzw. bisher rechtswirksam festgesetzten Abgabenbeträgen.

Anspruchszinsenbescheide sind damit an die Höhe der im Bescheidspruch der entsprechenden Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden. Zinsenbescheide setzen jedoch nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides (= Einkommensteuerbescheid), wohl aber einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus. Daher sind Anspruchszinsenbescheide auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt allerdings, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst.

Von Amts wegen ergeht ein an den Spruch des Erkenntnisses (betr. Einkommensteuer) gebundener (Gutschrifts-)Zinsenbescheid (vgl. Ritz, § 205 Tz 35).

Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des § 205 BAO zu entnehmen (siehe *Erläuternde Bemerkungen* RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Im Beschwerdefall ist die Beweiswürdigung strittig weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Graz, am 16. Mai 2018