

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Müller-Dobler MBA MSc in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Centurion Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, Hegelgasse 8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 27. Mai 2013 gegen die Wiederaufnahmsbescheide zur Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf (nun Finanzamt Österreich) vom 22. April 2013 Steuernummer ***BF1StNr1***

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide der Verfahren zur Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den verfahrensgegenständlichen Jahren als Geschäftsführer der XXX - NameXXX GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Am 11.10.2007 erstattete die TA GmbH (davor XXX - NameXXX GmbH, Firmenbuchnummer FN 0000000) **Selbstanzeige** gemäß § 29 FinStrG.

Am 14.08.2007 legte Frau SJ eine Eidesstaatliche Erklärung ab, wonach der Bf. für die XXX - NameXXX GmbH Scheinrechnungen ausgestellt habe.

Aufgrund der Aussage von Frau SJ erfolgte eine **Außenprüfung** gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG für die Jahre 2001 bis 2006 bei der XXX - NameXXX GmbH.

Am 11.12.2012 fand die **Schlussbesprechung** statt.

1. Feststellungen der Außenprüfung

Im **Bericht vom 15.04.2013** gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der **Außenprüfung** wurden folgende Feststellungen getroffen:

Vorfrage Steuerhinterziehung

Bei hinterzogenen Abgabebeträgen komme es nicht darauf an, ob der Steuerzahler selbst die Abgabe hinterzogen hat, sondern nur darauf, ob sie überhaupt hinterzogen wurden (VwGH vom 04.07.1960, 0582/58; VwGH vom 07.03.1963, 1398/61 = Slg 2815 F; VwGH vom 24.03.1994, 92716/0153, ÖStZB 1994, 596). Aufgrund des umfassenden Ermittlungsverfahrens im Rahmen der Außenprüfung ergebe sich, dass der ehemalige Geschäftsführer - der Bf. - diverse Zahlungen (die genaue Aufschlüsselung erfolgt im Bericht) an sich veranlasst habe, welche er bisher nicht versteuert habe. Untrennbar sei damit verbunden, dass dieser ehemalige Geschäftsführer Vorgänge im Rechenwerk der XXX - NameXXX GmbH aufgenommen habe, welche nicht erklärbar seien bzw. dass Vorgänge im Rechenwerk nicht den tatsächlichen Geschehensverlauf widerspiegeln und dass er so eine vorsätzliche Abgabenverkürzung (hier an Einkommensteuer) begangen habe. Die davon betroffenen Abgaben seien demnach hinterzogen.

Die Betriebsprüfung geht nach den durchgeführten Erhebungen aufgrund des angeführten Sachverhaltes davon aus, dass durch Veranlassung des Bf. Rechnungen erstellt wurden und in weiterer Folge basierend darauf Zahlungen (Rückflüsse) an seine Person erfolgten. Es sei davon auszugehen, dass der Tatbestand der Abgabenhinterziehung damit in objektiver und subjektiver Weise erfüllt sei, da der Geschäftsführer eines Unternehmens – hier der Bf. -, der letztlich Beträge aus fingierten Rechnungen in die eigene Tasche wirtschaftete, naturgemäß weiß, dass eine solche Vorgangsweise die Verkürzung an Einkommensteuer zur Folge habe. Aus dem Vorliegen der objektiven Tatseite der Strafnorm sei bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation auf das Vorliegen auch der subjektiven Tatseite mit Zwangsläufigkeit zu schließen.

Aufgrund der Vielzahl der Malversationen und des planmäßigen Vorgehens ergebe sich im wieder aufgenommenen Abgabenverfahren einwandfrei, dass der Bf. vorsätzlich eine Abgabenverkürzung bewirkte, also den eingetretenen Erfolg bedacht und beschlossen habe. Er sei mehrfach planmäßig vorgegangen.

Die Würdigung durch die Außenprüfung aufgrund der vorgenommenen Prüfung ist der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.12.2012 (siehe Tz 1 - 4) zu entnehmen.

Weiters sei zu erwähnen, dass die Sachverhalte gemäß Punkt 1 - 4 auch in dem von der StA-Wien in Auftrag vom 20.02.2009 gegebenen Gutachten vom Mai 2011 des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen SV bestätigt werden.

Darstellung des subjektiven Tatbestandes

Der Bf. müsse hinsichtlich des objektiven Tatbestandes mit Wissen und Wollen gehandelt haben. Er müsse es zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden haben, den Tatbestand der Steuerhinterziehung zu verwirklichen.

Aufgrund der Ausführungen in Tz. 1 - 4 in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.12.2012 gehe hervor, dass die natürliche Person des Bf. vorsätzlich (zumindest im Stärkegrad der Wissentlichkeit) in den Jahren 2001 - 2005 Abgaben (Einkommensteuer) hinterzogen habe.

Unter der Annahme, dass der Bf. Abgaben hinterzogen habe, wandte die Abgabenbehörde die längere – nämlich die für hinterzogene Abgaben geltende zehnjährige – Verjährungsfrist an.

Nach dem in der Niederschrift vom 11.12.2012 unter den in Punkt 1 - 4 dargestellten Sachverhalt liege nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG vor.

Vorfrage Verjährung

Begründend zur Vorfrage zur Abklärung über den Grund der auf einen längeren Zeitraum ausgedehnten Betriebsprüfung in Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung betreffend Einkommensteuer wird ausgeführt:

Die Maßnahmen bzw. Unterbrechungshandlungen sind der nachstehenden Zeitleiste zu entnehmen:

- 14.08.2007 Eidesstaatliche Erklärung SJ
- 11.10.2007 Sachverhaltsanzeige an die Staatsanwaltschaft Wien durch die XXX - TA GmbH
- 08.02.2008 KSV - Anfrage ***1*** W
- 11.02.2008 KSV - Anfrage ***2*** s.r.o.
- 28.02.2008 Zeugenvernehmung PK, Polizei
- 13.03.2008 KSV-Anfrage MK
- 15.04.2008 Beschuldigtenvernehmung JS, Polizei
- 16.04.2008 Beschuldigtenvernehmung Bf., Polizei
- 26.08.2008 Erhebung bei Herrn RP, Geschäftsführer der XY Handelsgesellschaft, Wien
- 02.09.2008 Einvernahme Frau JS durch Finanz
- 02.09.2008 Einvernahme des Bf. durch Finanz
- 24.10.2008 Einzelauskunftsansuchen ***1*** W

- 24.10.2008 Einzelauskunftsersuchen MK
- 24.10.2008 Einzelauskunftsersuchen ***2*** s.r.o
- 28.10.2008 Einzelauskunftsansuchen MR Kft
- 10.12.2008 Zeugenvernehmung JM, Polizei
- 10.02.2009 Erhebung von MMM und Akteneinsicht bei Bundespolizeidirektion
- 20.02.2009 Beauftragung Gutachten SV von StA-Wien
- 30.06.2009 Ergänzungsansuchen zu Einzelauskunftsersuchen vom 28.10.2008 MR Kft
- 25.06.2010 Ergänzungsansuchen zu Einzelauskunftsersuchen vom 28.10.2008 bzw. 30.06.2009 MR Kft
- 16.12.2010 Kontaktaufnahme des Prüfers mit dem Strafsachenleiter ***3*** des zuständigen Finanzamtes über die Feststellungen der XXX - TA GmbH und die Auswirkungen bei der natürlichen Person des Bf. hinsichtlich der Jahre 2001 - 2006
- 16.12.2010 Rückantwort durch die zuständige Fachvorständin ***6*** an die Großbetriebsprüfung
- 12.12.2011 Einvernahme des Bf. durch Finanz
- 21.01.2012 Beschuldigtenvernehmung Bf. durch die Staatsanwaltschaft
- 23.02.2012 Beschuldigtenvernehmung AU***1*** durch die Staatsanwaltschaft

Im Zeitraum 16.09.1999 – 25.01.2007 war der Bf. Geschäftsführer der TA GmbH (historischer Firmenwortlaut: XXX - NameXXX GmbH, Firmenbuchnummer: FN 0000000).

Aufgrund der vom 11.10.2007 eingereichten Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG der XXX - NameXXX GmbH erfolgten Sachverhaltsermittlungen und verschiedene Erhebungen, Einvernahmen des Bf. und anderen beteiligten Personen durch die Außenprüfung, durch die Staatsanwaltschaft Wien und durch ein von der Staatsanwaltschaft Wien in Auftrag gegebenes Gutachten vom Mai 2011 des Sachverständigen ***21*** bzw. aufgrund der Außenprüfung bei der TA GmbH (davor XXX - NameXXX GmbH) seien nachstehende Sachverhalte nach Ergehen der letzten Bescheide neu hervorgekommen.

Steuerliche Feststellungen

Tz 1: *1*** W Spolka, Polen**

1.1. Sachverhaltsdarstellung

Zahlungen ohne Anspruchsgrundlage an *1*** W Spolka**

Laut der eidesstattlichen Aussage von Frau SJ (ehemalige Prokuristin der XXX - NameXXX GmbH) vom 14.08.2007 sei diese im Oktober bzw. November 2004 vom Bf., dem ehemaligen Geschäftsführer der XXX - NameXXX GmbH angewiesen worden, aus dem System der XXX - NameXXX GmbH Auftragsnummern für Kohletransporte, die durch das Unternehmen ab der polnisch-tschechischen Grenze hin zu verschiedenen Destinationen in Österreich durchgeführt

wurden, herauszusuchen und an Herrn Mag. PK, Geschäftsführer der ***1*** W Spolka mit dem Zweck zu übermitteln, dass dieser eine fingierte Rechnung für tatsächlich gar nie erbrachte Leistungen an polnischen Verladegruben (Kohleabbau) an die XXX - NameXXX GmbH lege.

Der Bf. habe laut Aussage, diese Vorgabe gegenüber Frau SJ damit begründet, dass die XXX - NameXXX GmbH zu viel verdienen würde. Der Bf. habe die wirtschaftliche Stärke der XXX - NameXXX GmbH ausgenützt und durch doloses Verhalten seine verminderten Dividenden nach dem Verkauf von 75 % der Gesellschaftsanteile kompensieren wollen.

Von der ***1*** W Spolka sei dann in weiterer Folge, auf Basis dieser an Mag. PK übermittelten Daten, eine Rechnung an die XXX - NameXXX GmbH (Nr. 12097/04 vom 05.11.2004) in der Höhe von 85.744,92 € gelegt worden. Auf dieser Rechnung seien, wie vom Bf. vorgegeben, Posten für die Durchführung von Verladekontrollen und Wiegungen an polnischen Verladegruben zu einem Einzelpreis von 1,20 € je Tonne ausgewiesen. Der in Rechnung gestellte Gesamtbetrag (85.744,92 €) sei schließlich am 09.12.2004 auch tatsächlich von der XXX - NameXXX GmbH auf das Konto der ***1*** W Spolka bei der Raiffeisen Bank Polska S.A Warszawa, 20, Piekna (Nr. ***22***) einbezahlt worden.

Laut Angabe von Frau SJ seien von der ***1*** W Spolka mit Sicherheit zu keinem Zeitpunkt Leistungen für die XXX - NameXXX GmbH direkt an den polnischen Verladegruben erbracht, sondern lediglich der Kohletransport ab der polnisch-tschechischen Grenze übernommen worden. Somit wären notwendige Leistungen auf der polnischen Seite nicht in den Verantwortungsbereich der XXX - NameXXX GmbH gefallen, da die Transporte erst ab der polnisch-tschechischen Grenze übernommen worden seien.

1.2. Zusammenfassung bzw. Würdigung durch die Außenprüfung

Die XXX - NameXXX GmbH habe im Auftrag der Firma XY Handels GmbH Transporte ab der polnisch-tschechischen Grenze nach Österreich durchgeführt bzw. organisiert.

Von der Fa. ***1*** W Spolka wurde eine Rechnung vom 05.11.2004 über innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen gelegt. Die Leistungen wurden folgendermaßen bezeichnet: Steinkohle, Verladekontrolle, Leer- und Vollverwiegung, Glättung nach Förderbandverladung und Verschubleistungen - im Zeitraum vom 01.01. bis 31.10.2004.

Aus den der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass im Auftrag der Firma XY der Transport von der polnisch-tschechischen Grenze bis nach Österreich organisiert worden sei.

Den Transport von den Kohlegruben bis zur polnisch-tschechischen Grenze habe die Fa. XY – Handels GmbH mit dem Verkäufer direkt abgewickelt - es sei daher nicht ersichtlich, warum von der XXX - NameXXX GmbH die Kosten im Zusammenhang mit Verladen und Verwiegen,

Glättung etc. übernommen wurden. Der Speditionsauftrag habe nur die Übernahme und den Transport der Ware von der polnisch-tschechischen Grenze nach Österreich umfasst.

Die Abrechnung dieser o.a. nachträglich fakturierten Leistungen sei erst im Nachhinein, nach Abwicklung sämtlicher Transporte mit einer einzigen Rechnung erfolgt und betrage 85.744,92 € (Rechnung Nr. 12097/04 vom 05.11.2004).

Aufgrund einer Überprüfung der Speditionsakten bzw. der dazugehörigen Kalkulationsunterlagen durch die Außenprüfung sei ersichtlich, dass diese Geschäftsfälle in den Kalkulationsunterlagen nicht berücksichtigt worden waren, d.h. in der Speditionsabrechnung seien die der Abrechnung zugrunde liegenden Aufwendungen nicht bereits wie alle anderen Kosten bei Übernahme des Auftrages in die Kostenplanung miteinbezogen, sondern erst im nachhinein - nachdem sämtliche Aufträge bereits abgewickelt waren, nachträglich zugleich sowohl als Plan - als auch sofort als tatsächliche angefallene Kosten erfasst worden.

Zu beachten sei auch die Aussage von Herrn RP (Geschäftsführer der Fa. XY -Handels GmbH) betreffend die von der Außenprüfung im Rahmen einer Erhebung (vom 26.08.2008) gestellte Frage, welche Leistungen im Zusammenhang mit Kohlelieferungen aus Polen von der XXX - NameXXX GmbH laut Vertrag zu erbringen wären:

„Für die Verladekontrolle, die Voll- und Leerverwiegung, die Glättung nach der Verladung der Steinkohle sowie Rangier- und Verschubleistungen sowie für den Transport bis zur polnisch-tschechischen Grenze ist die Fa. K (Verkäufer der Steinkohle) bzw. der Vertragspartner der Fa. K (die Kohlengrube) verantwortlich.

Manchmal werden von der Fa. K auch Drittfirmen mit diesen Aufgaben betraut. Im vereinbarten Preis sind diese Leistungen auf alle Fälle enthalten."

Nach Ansicht der Außenprüfung seien die o.a. Leistungen zu keiner Zeit von der ***1*** W Spolka erbracht worden, da diese weder dem Grunde noch der Höhe nach nachvollziehbar seien: Vielmehr seien diese Transporte immer erst ab der polnischen Grenze übernommen worden. Die verrechneten Leistungen auf der polnischen Seite seien nicht in den Verantwortungsbereich der XXX - NameXXX GmbH gefallen, da die Transporte erst ab der polnisch-tschechischen Grenze übernommen worden seien und bis dahin seien die Fa. K bzw. die Kohlengrube (siehe Aussage RP) für die von ***1*** W Spolka verrechneten Leistungen zuständig gewesen. Weiter sei die Rechnungslegung erst im Nachhinein erfolgt, als die zugrundeliegenden Aufträge mit dem Kunden seitens der XXX - NameXXX GmbH als abgerechnet anzusehen waren. Weiters seien die bei der XXX - NameXXX GmbH aus dieser Rechnung entstandenen Kosten erst nachträglich als Plan- und Eckkosten in den Bezug habenden Speditionsmappen erfasst worden. Die Kosten seien an den Kunden nicht weitergegeben worden. Die Abrechnung sei für 10 Monate im Nachhinein für eine Vielzahl von bereits abgewickelten Speditionsaufträgen erfolgt, was von der sonstigen Übung an

Verrechnungen zeitnahe zur Leistung gänzlich abweiche. Die Rechnungsfreigabe sei zentral erfolgt und nicht durch die einzelnen zuständigen Sachbearbeiter für die einzelnen angeblich betroffenen Speditionsaufträge.

Aufgrund der o.a. Argumente ist die Außenprüfung der Ansicht, dass die vom Bf. veranlasste, überhöhte bzw. anspruchsgrundlose Zahlung an ihn zurückgeflossen sei. Dies dürfte über im Ausland angesiedelte, dem Bf. nahe stehenden Unternehmen, erfolgt sein (siehe auch nachfolgende Punkte). Auch Frau SJ (ehemalige Prokuristen der XXX - NameXXX GmbH) habe dies in einer eidesstattlichen Erklärung vom 14.08.2007 zu Protokoll gegeben.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes sei von einem Zufluss an den Bf. in folgender Höhe auszugehen:

2004	85.744,92 €
-------------	--------------------

Tz 2: *2*** s.r.o., Slowakei**

2.1 Sachverhaltsdarstellung

Zahlungen ohne Anspruchsgrundlage an die Firma ***2*** s.r.o., Geschäftszweig (in weiterer Folge ***2***):

Der Bf. habe laut Frau SJ (eidesstattliche Erklärung vom 14.08.2007) im Jahr 2001 erstmals Blanko-Briefpapier der Firma ***2*** in die Geschäftsräume der XXX - NameXXX GmbH mitgebracht. Daraufhin sei Frau SJ vom Bf. angewiesen worden, Rechnungen mit fingierten Leistungen für Transporte, die tatsächlich zu keinem Zeitpunkt durchgeführt wurden, zum Teil selbst, auf "***2***-Briefpapier" zu erstellen. Als Grundlage für diese Rechnungen hätten, ihren Angaben zufolge, Transporte gedient, die ein anderer Auftragnehmer für die XXX - NameXXX GmbH durchgeführt und dieser auch in Rechnung gestellt habe.

Der Bf. habe sich auch diesbezüglich gegenüber Frau SJ dahingehend geäußert, dass die XXX - NameXXX GmbH aus diesen Geschäftsverbindungen zu viel verdienen würde. Den Text für die auf den fingierten Rechnungen ausgewiesenen Leistungen habe der Bf. mit "Hafenüberstellungsgebühr in Hafen Bratislava von Station Bahnhof Bratislava Vychod" vorgegeben. Ebenso den dafür verrechneten Einzelpreis in der Höhe von 397 ATS bzw. 29 € pro Waggon.

Tatsächlich erbracht seien diese Leistungen für die XXX - NameXXX GmbH jedoch nie worden. Es sei zum damaligen Zeitpunkt auch ausgeschlossen gewesen für solche Transporte im Anschlussbereich einen gesonderten Dienstleister dazwischen zu schalten. Vielmehr seien solche Hafenüberstellungen ausnahmslos von der ***27*** = Slowakische Schifffahrtsgesellschaft) angeboten und durchgeführt worden.

Untermauert seien die Angaben von Frau SJ dadurch worden, dass weder ein entsprechender Auftrag der XXX - NameXXX GmbH an ***2*** noch ein diesbezügliches Angebot von ***2*** an die XXX - NameXXX GmbH zur Durchführung der gegenständlich verrechneten Leistungen ("Hafenüberstellungsgebühr in Hafen Bratislava von Station Bahnhof Bratislava Vychod") aus den Unterlagen und dem System der XXX - NameXXX GmbH hervorgehe.

Ebenso hätten die gegenständlichen verrechneten Posten in den jeweiligen ursprünglichen Auftragskalkulationen von XXX - NameXXX GmbH keinen Eingang gefunden. Sehr wohl sei diese Position dagegen im Gesamtpreis der Frachtrechnung der Verschiffungsgesellschaft ***27*** enthalten gewesen, welche die Transporte auch tatsächlich durchführte. Dies konnte im Zuge einer stichprobenartigen Prüfung der betreffenden Unterlagen (Eingangs-, Ausgangsrechnungen, Auftragsmappen sowie Kalkulationsblätter) festgestellt werden.

Zu beachten sei, dass der erste auf diesen fingierten Rechnungen basierende Überweisungsversuch der XXX - NameXXX GmbH an die Firma ***2*** vom 08.08.2001 (die Durchführung erfolgte online durch Frau JS, ehemalige Buchhalterin der XXX - NameXXX GmbH und nunmehrige Mitarbeiterin des Bf. bei ***7***), von der Raiffeisenbank mit dem Vermerk "Kontonummer und Name nicht ident" zurückgewiesen worden ist. Als Bankverbindung der Firma ***2*** sei das Konto mit der Nr. ***23*** bei der Tatrabanka AS Bratislava angeführt.

Laut Angaben der slowakischen Finanzverwaltung (Artikelantwort vom 28.05.2009) sei Herr JM (laut Firmenbuchauszug Prokurist der Firma ***2***) Inhaber dieses Kontos.

Auf Grund des gescheiterten Versuches sei die Verrechnung in weiterer Folge über einen am 20.08.2001 bei der Bank Austria eingelösten Scheck (Nr. 11579) in der Höhe von 232.805,03 ATS erfolgt. Mit diesem Scheck seien die von der Firma ***2*** ohne Anspruchsgrundlage gelegten Rechnungen mit den Nummern 281/2001, 297/2001 und 315/2001 beglichen worden. Die sich aus der Summe der Rechnungen (233.039,00 ATS) ergebende Differenz in der Höhe von 233,97 ATS resultiere aus dem Abzug von Bankspesen.

In zwei weiteren gleich gelagerten Fällen (betreffend die von der Firma ***2*** gelegten anspruchsgundlosen Rechnungen mit den Nr. 513/2001 und 943/2001) seien ebenfalls Schecks in der Höhe von 141.332,00 ATS bzw. 5.972,18 € ausgestellt worden.

Von besonderer Bedeutung erscheine in diesem Zusammenhang, dass sämtliche Schecks in der Buchhaltung der XXX - NameXXX GmbH als nur zur Verrechnung gekennzeichnet sind, während sie hingegen bei der Bank Austria, 1140 Wien, Waidhausenstraße 19, nachweislich als Barschecks eingelöst wurden (Indossament Frau JS). Aus dieser Dokumentation in der XXX - NameXXX GmbH Buchhaltung lasse sich somit eindeutig eine Manipulation bzw. Verfälschung der gegenständlichen Schecks ableiten.

Zusätzlich zu diesen Barschecks seien in gegenständlichem Zusammenhang Überweisungen auf ein nunmehr neues Konto der Firma ***2*** bei der Unibanka (Kontonummer: 0000000000) durchgeführt worden.

Mit der ersten Überweisung vom 28.10.2002 sei eine anspruchsgrundlose Rechnung der Firma ***2*** mit der Nr. XXX - 1/2002 in der Höhe von 14.790,00 € beglichen worden. Mit der zweiten Überweisung vom 11.02.2003 die ebenfalls anspruchsgrundlose Rechnung mit der Nr. XXX - 2/2002, in der Höhe von 3.973,00 €. Dieses neue Konto sei ab dem gescheiterten Überweisungsversuch auch auf den nunmehr von der Firma ***2*** „neu“ verwendeten Rechnungsformularen angeführt worden.

In Summe seien 18.763,00 € auf das Geschäftskonto der Firma ***2*** bei der Unibanka bzw. 33.178,78 € durch Auszahlung mittels Scheck und Bargeldübergabe an Herrn JM überwiesen bzw. gezahlt worden.

Gemäß dem Firmenbuchauszug der Firma ***2*** (Quelle: Extract from the Companies Register of the District Court Bratislava I - Ministry of Justice of the Slovak Republic) scheine für den Zeitraum von 10.02.2000 bis 10.11.2004 IU als Mehrheitseigentümerin und Geschäftsführerin der Gesellschaft auf. Zeitgleich mit ihrem Ausscheiden sei es auch zu einem Wechsel des Unternehmenssitzes gekommen.

Durch die Begleichung von ohne Anspruchsgrundlage ausgestellten Rechnungen an die Firma ***2*** im Zeitraum vom 08.08.2001 bis zum 12.02.2003 (Datum der Lastschriftanzeige betreffend die letzte Überweisung einer anspruchsgrundlosen Rechnung) sei der XXX - NameXXX GmbH ein Gesamtschaden in der Höhe von 51.941,78 € entstanden.

2.2. Zusammenfassung bzw. Würdigung durch die Außenprüfung

Die Firma ***2*** s.r.o, Slowakei habe im Auftrag der XXX - NameXXX GmbH von Polen in diverse Häfen - ab Bohumin (polnische Grenze) nach Kutý (tschechisch-slowakische Grenze) zum Hafen Bratislava Palenisko zur Weiterverschiffung zu diversen Häfen nach Österreich durchgeführt (Kohle bzw. Steinkohletransporte).

Von der Firma ***2*** seien Abrechnungen über Verschubgebühren im Hafen Bratislava der XXX - NameXXX GmbH in Rechnung gestellt worden. Diese Leistungen seien jedoch von der tschechischen Bahn erbracht worden. Diese Verschub- bzw. Hafenüberstellungsgebühr sei bereits in den Frachtsätzen der slowakischen Schifffahrt inkludiert gewesen. Den Abrechnungen lagen keine Leistungen zu Grunde, da diese bereits in den Frachtsätzen der slowakischen Schifffahrt inkludiert waren - d.h. der Grund für die Leistungsverrechnung sei nicht nachvollziehbar, weil die verrechneten Hafenüberstellungsgebühr für die Strecke Vychod - Palenisko im Lichte der bereits von der Železnica Spoločnosti a.s. verrechneten Leistungen nicht nachvollziehbar sind und die Leistungen demnach doppelt verrechnet worden seien.

Eine KSV 1870-Abfrage vom 11.02.2008 über die Firma ***2*** s.r.o. habe ergeben, dass diese Datenverarbeitungsdienste (NACE 7230 bzw. 7200) anbiete und kein Bezug zur Transportbranche bestehe.

Ebenso haben die von der Firma ***2*** fakturierten Leistungen keinen Eingang in den jeweiligen ursprünglichen Auftragskalkulationen der XXX - NameXXX GmbH gefunden. Die jeweiligen Abrechnungen weisen unterschiedliche Briefköpfe bzw. unterschiedliche Bankverbindungen auf.

Der Versuch, Gelder auf ein Bankkonto zu überweisen, welches nicht der Firma ***2*** s.r.o., sondern Herrn JM selbst zuzuordnen sei, sei zu erkennen.

Der Bf. sagte aus (siehe Polizeiprotokoll vom 16.04.2008), dass er Herrn JM, (Prokurist der Firma ***2*** vom 02.10.2000 - 18.6.2001) Barbeträge in Höhe von 456.316,02 ATS bezahlt habe.

Herr JM jedoch sagte in einem Polizeiprotokoll (10.12.2008) aus, dass diese Aussage nicht der Wahrheit entspreche bzw. dass er keine faktische Tätigkeit für die Firma ***2*** durchführte und daher nie die Veranlassung hatte, für die Firma ***2*** Gelder entgegenzunehmen - d.h. Bargelder gingen laut den vorliegenden Belegen zu keinem Zeitpunkt an Verantwortliche der Firma ***2*** s.r.o.

Weiters stimmen die Schecks im Belegwesen der XXX - NameXXX GmbH nicht mit den aufliegenden Schecks bei der Bank Austria AG überein, wo die Schecks eingelöst wurden. Die Darstellung in der Buchhaltung sei somit falsch, da diese mit als „zur Verrechnung“ gekennzeichnet waren, jedoch letztendlich durch Indossament von eigenen Mitarbeitern der XXX - NameXXX GmbH (JS) eingelöst worden sind.

Rechnungen, welche bar beglichen wurden, seien laut Auskunft der slowakischen Finanzverwaltung (siehe Art. 2 Anfrage der Richtlinie 77/799/EWG vom 24.10.2008) im Rechnungswesen der Firma ***2*** nicht erfasst - die Beträge jedoch seien vom Bf. bzw. von Frau JS (siehe auch Beschuldigteneinvernahme Polizei vom 15.04.2008), welche die Gelder dann an den Bf. weiterreichte, in bar behoben worden.

Der Bf. habe der Außenprüfung die Weiterverwendung der Gelder nicht glaubhaft machen und auch keine Belege über die Weiterleitung der Barbeträge vorweisen können. In der Beschuldigtenvernehmung durch die Staatsanwaltschaft Wien am 23.01.2012 habe der Bf. bestätigt, dass er die Schecks eingelöst habe. Weiters habe er zu Protokoll gegeben, dass das gesamte Geld in diesem Zusammenhang ausschließlich zum „Schmieren“ verwendet worden sei. Bei vorhergehenden Einvernahmen durch die Finanzverwaltung habe der Bf. diesbezügliche Vorwürfe jedoch immer bestritten, bzw. habe die Behauptung bekräftigt, das Geld Herrn JM gegeben zu haben.

Die Gelder zu jenen beiden Rechnungen, welche im Rechnungswesen der Firma ***2*** erfasst wurden (Überweisung auf Geschäftskonto bei der Unibanka), seien durch Verrechnungen durch die RA Ltd. s.r.o. (siehe Punkt 4 der Niederschrift) wieder abgeschöpft worden. Die Geschäftsanteile der RA Ltd. s.r.o. seien bis 04.02.2003 von der Anlagen- und Waggonvermietungsgesellschaft gehalten worden - deren Geschäftsanteile seien von AU***1***, dem Ziehvater vom Bf. gehalten worden. Der Bf. sei von 11.10.1999 bzw. 09.10.2000 im Aufsichtsrat der RA Ltd. s.r.o. gewesen.

Nach Ansicht der Außenprüfung seien die o.a. Leistungen von der Firma ***2*** nie erbracht worden. Vielmehr seien die verrechneten Leistungen, nämlich Hafenüberstellungsgebühren, zum fraglichen Zeitpunkt ausschließlich durch die ***28***, der slowakischen Schifffahrtsgesellschaft und nicht von der Firma ***2*** durchgeführt worden.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes bzw. auch aufgrund der Aussagen von AU***1*** (Beschuldigtenvernehmung StA Wien vom 23.02.2012), wo er unter anderem aussagte, dass er Gelder vom Konto in der Schweiz der RA Ltd. s.r.o. an den Bf. weiterreichte, sei von einem Zufluss an den Bf. in folgender Höhe auszugehen:

2001 (abgabenrechtlich bereits verjährt)	33.178,78 €
2002	18.763,00 €

Tz 3: MK, Polen

3.1. Sachverhaltsdarstellung

Zahlungen ohne Anspruchsgrundlage an Herrn MK

MK war als Repräsentant der XXX - NameXXX GmbH (Werkvertragsbasis) mit der Abwicklung von Steinkohletransporten von der polnisch-tschechischen Grenze zu diversen Standorten in Österreich betraut gewesen. Vereinbarungsgemäß habe er dafür eine nach Gewicht bemessene Provision erhalten. Die von MK in diesem Zusammenhang erbrachten Leistungen hätten auch in den Kalkulationsblättern zu den jeweiligen Aufträgen Eingang gefunden. Wie auch unter Faktum 1 und 2 ausgeführt, habe sich der Bf. gegenüber Frau SJ dahingehend geäußert, dass die XXX - NameXXX GmbH zu viel Geld verdienen würde. In diesem Zusammenhang habe er Frau SJ in den Jahren 2003 und 2004 - jeweils gegen Jahresende - angewiesen, aus dem XXX - NameXXX GmbH -System Waggon-Nummern der von MK bereits abgewickelten Steinkohletransporte auszuheben. Diese wären dann in weiterer Folge im Auftrag vom Bf. gemeinsam mit einem bereits vorgegebenen Rechnungstext (Abdichtung von Waggonen) sowie mit einer ebenfalls von ihm bestimmten Rechnungssumme je nach Waggongröße 26,75 € bzw. 37,50 € an MK per Fax übermittelt worden. Dieser habe dann auf Grund der ihm erteilten Vorgaben Rechnungen, für die es tatsächlich keinerlei Anspruchsgrundlage gegeben habe, gelegt.

Die Rechnungen seien auch in voller Kenntnis um die tatsächlich nicht erfolgten Leistungen bezahlt worden. Gemäß den Angaben von Frau SJ habe MK dafür immer persönlich nach Wien kommen müssen, wo ihm dann Barschecks übergeben worden seien. Nach Einlösung der Barschecks habe er dann wieder zum Bf. gehen müssen, wo er nach Einschätzung von Frau SJ (eidesstattliche Erklärung vom 14.08.2007) einen Teil des Geldes wieder zurückgeben habe müssen.

Untermauert werden die Angaben von Frau SJ dadurch, dass weder ein entsprechender Auftrag der XXX - NameXXX GmbH an MK noch ein Anbot von MK an die XXX - NameXXX GmbH zur Durchführung der gegenständlich verrechneten Leistungen (Verladekontrollen / Wiegunen) aus den Unterlagen und dem System der XXX - NameXXX GmbH hervorgehe. Ebenso hätten diese verrechneten Posten keinen Eingang in die jeweiligen Auftragskalkulationen von XXX - NameXXX GmbH gefunden. Dies konnte im Zuge einer stichprobenartigen Prüfung der betreffenden Unterlagen (Eingangs-, Ausgangsrechnungen, Auftragsmappen sowie Kalkulationsblätter) festgestellt werden.

Ein weiteres Indiz für das Vorliegen von anspruchsgrundlosen Zahlungen ergebe sich aus der zwischen XXX - NameXXX GmbH und MK getroffenen Vereinbarung betreffend die von MK zu erbringenden Speditionstätigkeiten. Das "Abdichten von Waggons" sei davon keinesfalls erfasst. Anzuführen ist zudem, dass die von MK an die XXX - NameXXX GmbH gelegten anspruchsgrundlosen Rechnungen unter einem gesonderten Nummernkreis (mit einem 500er bzw. 400er Stamm) ausgewiesen wurden.

3.2. Zusammenfassung bzw. Würdigung durch die Außenprüfung

Zwischen der XXX - NameXXX GmbH und MK sei eine Vereinbarung (vom 7.01.2003) über verschiedenste Speditionstätigkeiten abgeschlossen worden. Dabei sei ein Honorar von 0,10 € bis 0,36 € je nach Produkt vereinbart worden (bei Kohletransporten seien z.B. 0,18 € je Tonne vereinbart worden). Diese Beträge scheinen in den jeweiligen Kalkulationen auf.

Laut o.a. Vereinbarung seien von MK folgende Tätigkeiten durchgeführt worden:

- Avisierung von Waggonsendungen,
- Laufüberwachung und Transportsteuerung,
- Kontrolle des Grenzübertritts der Sendungen,
- Kontaktpflege mit der Schlesischen Eisenbahn
- Reparaturkoordinationen mit der Schlesischen Eisenbahn,
- Überwachung der Umladeverkehre,
- Unterstützung der polnischen Zollabfertigung,
- Aquisitionstätigkeit am polnischen Markt,
- Unterstützung beim Frachteneinkauf.

Darüber hinaus seien von MK noch Rechnungen mit einem eigenen Rechnungskreis vorgefunden worden: 4../2004 bzw. 5../2003 (unstrittige Rechnungen beginnen mit 001 etc...).

Inhalte der umstrittenen Rechnungen würden jeweils Abrechnungen über die Abdichtung von diversen Waggons mit PU-Schaum bei Kohletransporten im Auftrag von XY Handels GmbH umfassen.

In Summe würden die von „MK“ in einem eigenen Rechnungskreis erstellten Rechnungen den Betrag von 82.230,30 € umfassen. Die Kosten seien zum Teil nicht in der Kalkulation enthalten gewesen und seien an den Kunden (XY – Handels GmbH) auch nicht weiterverrechnet worden (z.B.: Auftrag 300025: Abdichtung PU-Schaum angeführt im Kalkulationsakt, nicht jedoch in der Berechnung).

In von der polnischen Finanzbehörde übermittelten Unterlagen von MK sei auch ersichtlich, dass die „normalen“ Rechnungen mit dem üblichen Rechnungskreis allesamt in dessen elektronischer Buchhaltung innerhalb eines Buchungssystems ordnungsgemäß erfasst wurden und die „inkriminierten“ Rechnungen, welche von diesem Rechnungskreis abweichen (unterschiedlicher Ausgangsrechnungsnummernkreis) lediglich handschriftlich auf den Monatsumsatzlisten mit der XXX - NameXXX GmbH für Februar und April 2004 ergänzt worden seien. Außerdem trügen sämtliche von der polnischen Finanzverwaltung für 2004 vorgelegte Unterlagen betreffend MK einen Stempel von 25.06.2009 - d.h. die Unterlagen seien der polnischen Finanzbehörde demnach erst unmittelbar vor der Weiterleitung an die österreichischen Finanzverwaltung übermittelt worden - und vor allem im Hinblick auf die handschriftlichen Ergänzungen sei nicht klar erkennbar, ob die inkriminierten Rechnungen nicht erst im Jahr 2009 infolge der Ermittlungen in Österreich nachträglich erfasst worden sind - aus den vorgelegten Unterlagen könne jedoch eine reguläre Erfassung im Rechnungswesen im Sinne einer automationsunterstützten Verbuchung ausgeschlossen werden. Weiters entsprächen die Zahlungsmodalitäten in Form von Barzahlung nicht der üblichen Vorgehensweise der Begleichung der Rechnungen durch Überweisung, obwohl die inkriminierten Rechnungen weit höher als die übrigen „üblichen“ Abrechnungen gewesen sind und daher diese viel eher eine Überweisung nahelegen würden.

Nach Ansicht der Außenprüfung seien von MK Rechnungen über nicht erbrachte Leistungen (Abdichtungen) in Zusammenhang mit durchgeführten Transporten von der polnisch-tschechischen Grenze zu diversen Standorten in Österreich gelegt worden.

Die Abdichtung sei ja bereits vom Verloader oder vom Exporteur vorgenommen worden - weil dieser gemäß Lieferbedingungen Lieferung frei Grenze bzw. Hafen verkaufte. Die Kosten seien teilweise im Vorsystem nachträglich geändert worden - jedoch nicht in der Kalkulation. Diese Änderung wäre wahrscheinlich zu aufwendig gewesen.

Analog zu ähnlichen Geschäftsmodellen (siehe Tz 4) würden bei den an der Kette beteiligten Personen 15% verbleiben. Es werden 85% dem Bf. zugerechnet.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes sei jahrmäßig von einem Zufluss an den Bf. in folgender Höhe auszugehen:

2003	49.313,22 €
2004	20.582,54 €

Diese Beträge seien als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug in den betreffenden Jahren anzusetzen.

Tz 4: MR Vasuti Szalitmanyozasi Kft

4.1. Sachverhaltsdarstellung

Preisabsprachen bzw. wissentliche Leistung von überhöhten Zahlungen

Die Fa. MR Kft habe der XXX - NameXXX GmbH am 28.02.2002 ein Speditionsangebot für den Transport von neuen Kesselwagen durch Ungarn (ab Lököshaza Grenze bis Hegyshalom Grenze) gelegt, in dem ein Preis von 14,10 € pro Tonne ausgewiesen worden sei. Dieses Angebot habe zunächst eine Gültigkeit bis zum 31.12.2002 vorgesehen, welche durch einen mittels Schreibmaschine verfassten Zusatzes auf dem ursprünglichen Angebot bis zum 31.12.2003 verlängert worden sei. Dieser Umstand erkläre auch die aus der Faxzeile entnehmbare Übermittlung des Angebotes an die XXX - NameXXX GmbH mit erst 18.11.2002.

In einem weiteren Angebot der Fa. MR Kft vom 06.12.2002 an die XXX - NameXXX GmbH werde dieselbe Leistung mit 28,20 € an Stelle von 14,10 € pro Tonne ausgewiesen. Dieses Angebot wies ebenfalls eine Gültigkeit bis zum 31.12.2003 auf, sodass sich beide Angebote hinsichtlich des Zeitraumes ihrer Gültigkeit überschneiden.

Im Unterschied zum niedrigeren Angebot enthalte das höhere jedoch einen Hinweis darauf, dass es sich bei den Transporten um außergewöhnliche Sendungen im Sinne des Ungarischen Eisenbahn-Gütertarifes handle. Wie aus den weiteren Ausführungen ableitbar, sei es naheliegend, dass der Bf. die Unterbreitung dieses zweiten Angebots bewusst veranlasst habe.

Gemäß Teil 11, Abschnitt 11, Artikel 3.1 des Ungarischen Eisenbahn-Gütertarifes ist ein auf eigenen Rädern rollendes Eisenbahnfahrzeug grundsätzlich als außergewöhnliche Sendung zu qualifizieren. Wenn es jedoch über einen der NHM-Codes 8605 00 oder 8606 00 (Zolltarifnummern), eine gültige Revision sowie eine zum Frachtbrief beigelegte gültige Genehmigung für eine Inbetriebnahme verfügt, so sei es nicht als außergewöhnliche Sendung zu qualifizieren.

Die von der Verrechnung betroffenen Kesselwagen erfüllten jedoch sämtliche Voraussetzungen. Gemäß den Angaben von Frau SJ (eidesstattliche Erklärung vom 14.08.2007) habe sich der Bf. von der Fa. MR Kft in vollem Bewusstsein betreffend diese Tatsache wiederum absichtlich überhöhte - mit dem gegenständlichen Zuschlag getarnte - Rechnungen legen lassen, um so einen Anteil für sich zu lukrieren.

4.2. Zusammenfassung bzw. Würdigung durch die Außenprüfung

In diesem Fall seien von der Fa. MR Kft in den Jahren 2002 - 2005 überhöhte Rechnungen für Transporte innerhalb Ungarn in Höhe von 482.816,58 € gelegt worden. Die Waggons kommend von Rumänien seien an der rumänisch-ungarischen Grenze von der Fa. MR Kft übernommen und je nach Auftrag an Ziele in Österreich bzw. Passau weitertransportiert worden.

Als Tarif für diverse Transportleistungen sei ursprünglich 14,10 € vertraglich vereinbart worden. Dieser Vertrag sei nachträglich auf 28,20 € abgeändert worden. In einer 1. Rechnung seien jeweils die 14,10 € pro Tonne und in einer 2. Rechnung ein Zuschlag in Höhe von 14,10 € pro Tonne für außergewöhnliche Sendungen - also in Summe 28,20 € pro Tonne verrechnet worden.

Es hätten jedoch nur 28,20 € verrechnet werden dürfen, falls die Transporte mit „nicht zugelassenen Waggons“ erfolgen, was jedoch nicht der Fall gewesen sei. MR Kft -Geschäfte gebe es nach wie vor - jedoch zu normalen Tarifen, welche ca. 15,00 € bis 18,00 € pro Tonne betragen.

Von diesem 100% Zuschlag (MAV-Cargo Zuschlag) flossen rund 85% an die Firma RA Ltd, s.r.o., 10100 Praha 10, Tschechische Republik weiter, indem diese Rechnungen an die ungarische MR Kft lege.

Weiters sei zu bemerken, dass die Firma RA Ltd, s.r.o. von Personen beherrscht werde, die im Nahebereich vom Bf. stehen, wie z.B. AU***1*** (Ziehvater bzw. jahrelange gemeinsame Geschäftsbeziehungen).

RA Ltd, s.r.o verfügte laut Auskunft der slowakischen Finanzverwaltung auch über Geschäftsverbindungen zur Firma ***2*** (sieht Punkt 2 der Niederschrift) - d.h. es seien die ursprünglich von der XXX - NameXXX GmbH überzahlten Rechnungsbeträge an ein tschechisches Unternehmen - die Firma RA Ltd, s.r.o. – weitergeleitet worden, welches hierfür ein Bankkonto in der Schweiz (Lugano) hatte. Dieses Bankkonto der Firma RA Ltd., s.r.o, sei in den Jahren 2002 - 2006 fast ausschließlich für die an die Firma MR Kft verrechneten 100%-Aufschläge verwendet worden. Die Beträge seien in einem Fall mit direktem Bezug auf den Bf. und in den übrigen Fällen durch Barabhebung an AU***1*** ausbezahlt worden.

Bis einschließlich Juni 2004 seien auf diesem Weg Beträge, welche an die Firma MR Kft an 100%igen MAV-Zuschlägen von der XXX - NameXXX GmbH ausgezahlt wurden, wieder

abgeschöpft worden. Auf dem Schweizer Bankkonto sei schließlich AU***1*** verfassungsberechtigt gewesen, der die Gelder größtenteils bar behob. In Summe handelte es sich hierbei um 161.413,05 €, welche nach Aussage von AU***1*** (siehe auch StA-Wien - Einvernahme von AU***1*** vom 23.02.2012) direkt von ihm an den Bf. weitergeleitet worden seien. Auf einem Beleg zu den Behebungen sei ein konkreter Hinweis auf den Bf. selbst ersichtlich.

An die Stelle der tschechischen RA Ltd. s.r.o trat schließlich die New Yorker ***8*** ***1*** LLC, welche auch eine Niederlassung in Wien hatte. Selbige habe fortan unter Bezugnahme auf die MAV-Zuschläge an die Firma MR Kft fakturiert, was ebenfalls zu Geldflüssen auf ein nunmehr anderes Schweizer Bankkonto in Lugano lautend auf die ***8*** ***1*** LLC geführt habe. Von diesem Bankkonto seien unter anderem Gelder in Ausmaß von insgesamt 160.593,23 € auf ein ungarisches Bankkonto Nr. ***5*** bei der Raiffeisen Bank RT (Budapest) lautend auf den Bf. in Ungarn weitergeleitet worden, sowie eine Barabhebung in Bezug auf die Begleichung von Rechnungen vom Bf. in Höhe von 29.900,00 € veranlasst worden. Es existieren hierzu vom Bf. gelegte Rechnungen an die ***8*** ***1*** LLC mit der Begründung „MAV-Zuschläge“. Alle Beteiligten im Rechnungslauf, d.h. die Firma MR Kft bzw. die Firma RA Ltd. s.r.o. bzw. die Firma ***8*** ***1*** LLC erhielten ein paar Prozentpunkte der solcher Art leistungsfrei abgeschöpften Beträge für deren Beteiligung am Gesamtverrechnungssystem - so verblieben bei den in der Kette installierten Unternehmen jeweils 10 - 15%. Der jeweilige restliche Rechnungsbetrag sei über den Umweg der beiden Schweizer Bankkonten abgeflossen, wo dieser in weiterer Folge entweder vom Bf. selbst durch Überweisung auf ein ungarisches Bankkonto ausbezahlt oder von ***9*** (richtig AU***1***) bar behoben worden sei - d.h. ein Geldrückfluss anhand der vorliegenden Unterlagen an den Bf. sei nachweisbar. Weiters werde auf die Beschuldigtenvernehmung der StA-Wien vom 23.01.2012 hingewiesen, in der der Bf. zugegeben habe, dass von den 482.000,00 € ca. 150.000,00 € auf seinem Konto in Sopron gelandet und der Rest direkt zum Schmieren verwendet worden sei. Belege diesbezüglich habe der Bf. keine vorweisen können.

Aufgrund des oben angeführten Sachverhaltes ergeben sich folgende Rechnungs- und Zahlungssummen:

- a) der XXX - NameXXX GmbH von der MR Kft verrechnete 100% MAV-Zuschläge in Summe 2002 - 2005: 482.816,58 € (= 100%)
- b) an MR Kft verrechnet und an RA Ltd. s.r.o. bzw. ***8*** - ***1*** LLC ausbezahlte Aufschläge (d.h. ca 12% verblieben bei MR Kft: 425.358,11 € (= 88,10%)
- c) letztendlich an den Bf. zugeflossene Gelder (d.h. ca. 10% verblieben bei RA Ltd. s.r.o. bzw. ***8*** - ***1***-LCC): 383.667,06 € (= 90,20%)

Von den zugeflossenen 383.667,06 € seien 222.254,01 € via den beiden Schweizer Bankkonten lautend auf die ***8*** - ***1*** LLC bzw. die RA Ltd. s.r.o. an den Bf. gegangen bzw. weitere 161.413,05 € seien bar vom Schweizer Bankkonto der RA Ltd. s.r.o. durch AU***1*** behoben und von ihm an den Bf. weitergeleitet worden.

In Summe seien von der XXX - NameXXX GmbH in Zusammenhang mit Faktum 4 Gelder in Höhe von 482.816,58 € abgeflossen.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes sei unter Berücksichtigung der von den involvierten, ausländischen Firmen einbehaltenen Beträge von einem Zufluss an den Bf. in folgender Höhe auszugehen:

2002	2003	2004	2005
29.695,83 €	109.652,05 €	131.712,90 €	112.606,28 €

Da die Geldflüsse aufgrund der Tätigkeit als Geschäftsführer der XXX - NameXXX GmbH erfolgten, werden die sich aus Punkt 1 - 4 der Niederschrift ergebenden Zuflüsse den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zugeordnet.

Weiters sei zu erwähnen, dass die Sachverhalte gemäß Punkt 1 - 4 auch in dem von der Staatsanwaltschaft Wien in Auftrag gegebenen Gutachten vom Mai 2011 des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen SV bestätigt worden seien.

Diese Beträge seien in den Jahren 2003 bis 2005 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug in den betreffenden Jahren anzusetzen.

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden.

Die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Im vorliegenden Fall könnten die steuerlichen Auswirkungen der in der Folge angeführten konkreten Wiederaufnahmegründe nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung seien Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte:

Wiederaufnahmegründe zur natürlichen Person des Bf. seien zu den Punkten Tz. 1 - Tz. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.12.2012 betreffend der Einkommensteuer 2002 - 2005 unter anderem:

- **Honorarnoten mit Briefkopf „Bf.“**

In Zusammenhang mit den von der Staatsanwaltschaft Wien veranlassten Kontenöffnungen in der Schweiz bzw. Ungarn seien Rechnungen mit Briefkopf „Bf. an ***8*** ***1*** LLC, New York aufgetaucht - z.B. vom 25.05.2005 in Höhe von 86.419,83 €: Die Überweisungen dieser Rechnungen erfolgten auf ein ungarisches Bankkonto Nr. ***5*** bei der RAIFFEISEN BANK RT (Budapest) lautend auf den Bf. Dieses Konto sei dem Bf. zugeordnet worden.

In Summe seien von der Außenprüfung im Prüfungszeitraum 2001 - 2006 Geldzuflüsse auf dieses ungarische Bankkonto vom Bf. von über 160.000,00 € in Verbindung mit den Prüfungsfeststellungen Tz. 1 - Tz. 4 festgestellt worden:

- 10.12.2004: 74.173,40 €
- 07.06.2005: 86.419,83 €

Die Kenntnis dieser zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung der Veranlagungsjahre 2003 - 2005 bereits existenten Tatsachen, die erst im Zuge der Außenprüfung bekannt wurden, hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

- **Geldrückflüsse an den Bf.**

siehe auch Tz. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.12.2012.

In den Jahren ab 2002 sei es zu Verrechnungen seitens der RA Ltd., s.r.o. an die Firma MR Kft gekommen. So seien die ursprünglich von der XXX - NameXXX GmbH überzahlten Rechnungsbeträge an ein tschechisches Unternehmen weitergeleitet worden, welches hierfür ein Bankkonto in Lugano hatte. Bis einschließlich Juni 2004 seien auf diesem Weg Beträge, welche an die Firma MR Kft an 100%igen MAV-Zuschlägen von der XXX - NameXXX GmbH ausgezahlt wurden, wieder abgeschöpft worden. Die Beträge seien in einem Fall mit direktem Bezug auf den Bf. und in den übrigen Fällen durch Barabhebung an AU***1*** ausbezahlt worden.

An die Stelle der tschechischen Firma RA Ltd. s.r.o trat schließlich die New Yorker ***8*** ***1*** LLC. Diese habe fortan unter Bezugnahme auf die MAV-Zuschläge an die Firma MR Kft

fakturiert, was ebenfalls zu Geldflüssen auf ein nunmehr anderes Schweizer Bankkonto in Lugano lautend auf die ***8*** - ***1*** LLC geführt habe.

Aufgrund von durch die Staatsanwaltschaft Wien veranlassten Kontenöffnungen in der Schweiz und Ungarn konnte in folgende Bankunterlagen Einsicht genommen werden:

a) Bankkonto Nr. 11.50716 der RA LTD, s.r.o. aus dem Zeitraum 2001 - 2004 bei der PKB PRIVATBANK AG (Schweiz)

b) Bankkonto der ***8*** - ***1*** LLC aus den Jahren 2002 - 2010 bei der BANKA COMMERCIALE LUGANO (Schweiz)

c) Bankkonto Nr. ***4*** bei der RAIFFEISEN BANK RT (Budapest) lautend auf den Bf.

Dadurch sei ein tatsächlicher und direkter Geldrückfluss an den Bf. betreffend die ursprünglich aus der XXX – NameXXX GmbH abgeschöpften Gelder anhand der vorliegenden Unterlagen im Falle der Firma MR Kft (Punkt 4 der Niederschrift) nachvollziehbar geworden:

So seien an den Bf. letztlich einmalig im September 2002 sowie im Zeitraum von Dezember 2004 bis Oktober 2005 Gelder im Ausmaß von zumindest 222.254,01 € zurückgeflossen.

Weitere Gelder seien im Ausmaß von insgesamt 224.473,05 € via Fa. RA Ltd., s.r.o. (bar vom Bankkonto behoben - 161.413,05 €) und ***8*** - ***1*** LLC (eine Überweisung in Höhe von 63.060,00 €) in die Verfügungsgewalt von AU***1*** gelangt.

Erst im Zuge der Außenprüfung seien diese Zahlungsrückflüsse an den Bf. betreffend die Jahre 2002 - 2005 festgestellt worden.

Siehe auch das von der Außenprüfung ausgewertete Sachverständigengutachten vom Mai 2011 des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen SV, welches sich auf zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung tatsächlich existente Umstände und Beweismittel stützt, welche erst im Laufe der Außenprüfung neu hervorgekommen seien. Die erhobenen Tatsachen und Beweismittel seien im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt gewesen, waren aber schon vor der Bescheiderlassung vorhanden und hätten bei Kenntnis durch die Abgabenbehörde zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt. Zahlungsrückflüsse an den Bf., die im Prüfungszeitraum 2003 - 2005 erfolgten, gingen daraus klar hervor. Damit seien auch die Aussagen der eidesstattlichen Erklärung von Frau SJ vom 14.08.2007 bestätigt worden (siehe auch Tz. 1 - Tz. 4 der Niederschrift über Schlussbesprechung vom 11.12.2012).

- **Einvernahmen von der Staatsanwaltschaft Wien (von AU***1*** am 23.02.2012 bzw. vom Bf. am 23.01.2012)**

Unter anderem sei in der Einvernahme vom 23.01.2012 vom Bf. bestätigt worden, dass Gelder von Bankkonten in der Schweiz auf sein ungarisches Bankkonto überwiesen wurden und dass er diesbezüglich - siehe Tz. 1 - Tz. 4 der Niederschrift über Schlussbesprechung vom 11.12.2012 - auch Bargeld über AU***1*** erhalten habe. AU***1*** habe bei seiner Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft am 23.02.2012 wiederum bestätigt, Gelder von einem Bankkonto in der Schweiz an den Bf. weitergeleitet zu haben.

Dadurch seien Tatsachen und Beweismittel für den Prüfungszeitraum 2002 - 2005 neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht bekannt waren. Die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

• **Zahlungen ohne Anspruchsgrundlage an ***1*** W Spolka - Rechnung Nr. 12097/04 vom 5.11.2004** (siehe Tz. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.12.2012).

Dadurch seien Tatsachen und Beweismittel für den Prüfungszeitraum - speziell 2004 - neu hervorgekommen, die der Abgabenbehörde im Verfahren nicht bekannt waren, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

• **Zahlungen ohne Anspruchsgrundlage an Herrn MK** - Rechnungen mit eigenen Rechnungskreis: 4./2004 bzw. 5./2003 aus den Jahren 2004 bzw. 2003 (siehe Tz. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.12.2012).

Dadurch seien Tatsachen und Beweismittel für den Prüfungszeitraum - speziell 2003 und 2004 - neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Die anlässlich der Außenprüfung festgestellten Wiederaufnahmegründe betreffen alle Veranlagungsjahre des Prüfungszeitraumes 2003 – 2005, gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei die Abgabenbehörde aufgrund der entscheidungswesentlichen Neuerungen im Sachverhalt zur Beseitigung der Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 berechtigt und zur Berichtigung der Bescheide aufgrund des erweiterten Wissenstandes verpflichtet gewesen.

Ein schutzwürdiges Interesse am Rechtsbestand der mit keineswegs geringfügiger Rechtswidrigkeit belasteten Erstbescheide sei im konkreten Sachverhalt nicht zu ersehen gewesen.

Nach Beendigung der Außenprüfung wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 auf Basis der getroffenen Feststellungen **wiederaufgenommen** und neue **Einkommensteuerbescheide** erlassen. Dem Bf. wurden die Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit im Ausmaß der bei der geprüften Gesellschaft festgestellten Scheinrechnungen als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug erhöht und der Besteuerung unterzogen.

2. Berufung/Beschwerde vom 27.05.2021

Der steuerliche Vertreter des Bf. erhob innerhalb offener Rechtsmittelfrist Beschwerde und führte begründend aus.

Mit Bescheid vom 22.04.2013, zugestellt am 29.04.2013, wurde die Wiederaufnahme zur Einkommensteuer 2003 verfügt und gleichzeitig die Einkommensteuer 2003 für den Bf. im wiederaufgenommenen Verfahren veranlagt. Diese Bescheide wurden am 29.04.2013 zugestellt.

Mit Wiederaufnahmsbescheid vom 22.04.2013 wurde die Einkommensteuer 2004 wiederaufgenommen und mit gleichem Datum die Einkommensteuer für das Jahr 2004 veranlagt. Beide Bescheide wurden am 6.05.2013 zugestellt.

Mit Wiederaufnahmsbescheid vom 22.04.2013 wurde die Einkommensteuer 2005 wiederaufgenommen und mit gleichem Datum die Einkommensteuer für das Jahr 2005 veranlagt. Beide Bescheide sind am 6.05.2013 zugestellt worden.

Berufung/Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren und Antrag auf ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide

Begründend wird ausgeführt, dass bei richtiger rechtlicher Würdigung keine Begründung einer Wiederaufnahme vorliege, da der von der Abgabenbehörde in ihrer Begründung zu den Bescheiden angenommenen Zufluss, von bisher nicht erfassten Einnahmen, tatsächlich nicht vorlag.

Des Weiteren werde darauf hingewiesen, dass bei richtiger rechtlicher Würdigung der Bf. in den wiederaufgenommenen Jahren 2003, 2004 und 2005 tatsächlich Dienstnehmer der XXX - NameXXX GmbH gewesen sei, wie dies im Übrigen aus den jeweiligen Steuerbescheiden der verfahrensgegenständlichen Jahre bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mittels Lohnzettel ersichtlich sei und demzufolge allfällige steuerrechtliche Konsequenzen ausschließlich im Wege der Lohnsteuerprüfung zu ziehen wären, also gegebenenfalls Haftungsbescheide für die Dienstgeber die steuerliche Konsequenz wären.

Des Weiteren liege bei richtiger rechtlicher Würdigung keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung (wie die Abgabenbehörde in der Seite 2 ff des Außenprüfungsberichtes vermeint) vor, so dass tatsächlich auch die Jahre 2003 bis 2005 bereits verjährt seien.

Generell werde darauf hingewiesen, dass die im Folgenden noch näher darzustellenden Zahlungen einerseits aufgrund ordnungsgemäßer Aufträge und Abwicklungen der Firma XXX - NameXXX GmbH erfolgt seien; andererseits - sofern es sich um Geldbewegungen aus dem Komplex MR Kft handle - tatsächlich um vom Dienstgeber, nämlich der XXX - NameXXX GmbH, gewünschte Zahlung an ausländische Geschäftspartner handele.

Alle diese Umstände können zu keiner Wiederaufnahme auf Seiten des Bf. führen, sondern gegebenenfalls bei der Firma XXX - NameXXX GmbH zu Lohnsteuerkonsequenzen bzw. gegebenenfalls zu nichtabzugsfähigen Aufwendungen führen.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens beim Bf. sei daher weder notwendig, noch durch § 303 Abs. 4 BAO gefordert.

Berufung/Beschwerde gegen Einkommensteuerbescheide

Des Weiteren erhob der steuerliche Vertreter des Bf. gegen die Einkommensteuerveranlagung der Jahre 2003, 2004 und 2005 Berufung (nunmehr Beschwerde) und beantragte die erklärungsgemäße Veranlagung bzw. in eventu die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide zur Gänze mangels Vorliegen eines Grundes zur Erlassung der Einkommensteuerbescheide.

Begründend wird ausgeführt:

1. Factum *8*** ***1*** W Spolka, Polen (Tz 1 des Berichtes über die Außenprüfung):**

Die Betriebsprüfung vermeint in der Rechnung der ***8*** vom 04.11.2004 in der Höhe von 85.744,92 €, im Wesentlichen begründet mit Aussagen von Frau SJ und des Geschäftsführers des Kunden ***10*** Handels GmbH, ableiten zu wollen, dass die von ***8*** verrechneten Leistungen nicht stattgefunden hätten.

Tatsächlich lasse sich aus dem an die Abgabenbehörde am 20.08.2008 ergangenen Mailverkehr entnehmen, dass die XXX - NameXXX GmbH erheblich mehr Leistungen erbracht habe (und dazu natürlich notwendigerweise ihre Subauftragnehmer beschäftigte), als dies von der Abgabenbehörde in ihrem Außenprüfungsbericht dargestellt werde.

Beigelegt wurde ein Mail von Herrn RP an die Großbetriebsprüfung Wien, Herrn Mag. MMM, aus dem hervorgehe, dass mehr Leistungen durchgeführt worden seien: „... *Allerdings wurden weit mehr Dienstleistungen entgegenkommenderweise durchgeführt.* ...“

Es sei daher völlig unverständlich, wie die Abgabenbehörde unter Zitierung von Herrn RP zu der Ansicht gelangen konnte, dass die diesbezüglichen Arbeiten der ***8*** tatsächlich nicht erbracht worden seien, wo gerade der Geschäftsführer des Kunden XY Handels GmbH, nämlich Herr RP bestätigt habe, welche Leistungen durch XXX - NameXXX GmbH in Polen erbracht worden seien und insbesondere auf die Tätigkeiten in Polen verwies.

Tatsache sei, dass es für die Tätigkeiten von ***8*** den Vertrag vom 29.12.2003 gebe, der die diesbezüglichen Arbeiten regle.

Es sei weiters auch durch das Gutachten der ***11*** zu entnehmen, dass keine Kick-back-Zahlungen an den Bf. erfolgten (vgl. Seite 76 des Gutachtens).

Darüber hinaus sei aus der Bestätigung der polnischen Steuerbehörden vom 06.07.2009 bewiesen, dass die an XXX - NameXXX GmbH fakturierten Rechnungen im Rechenwerk der ***8*** erfasst und diese Arbeiten durch Angestellte der ***8***, ohne die Zuhilfenahme von Dritten, durchgeführt und im Rechenwerk, und somit in den Steuererklärungen der ***8***, erfasst worden seien. Aus der Buchhaltung der ***8*** und der Bestätigung der polnischen Steuerbehörden ist daher bewiesen, dass es keinerlei Geldflüsse an den Bf. gegeben habe. Auch der Sachverständige der ***11*** habe diesen Umstand bestätigt. Auch die polizeiliche Aussage von Herrn Mag. PK, dem Geschäftsführer der ***8*** aus dem Jahre 2008, beweise, dass eben keine Auszahlungen an dritte Personen und keinesfalls Auszahlungen an den Bf. erfolgten.

Auch der Geschäftsführer der XY Handels GmbH, Herr RP, bestätigte, dass es immer wieder zusätzliche Dienstleistungen der XXX - NameXXX GmbH gegeben habe bzw. er auf diese Dienstleistungen zurückgegriffen habe, um einen reibungslosen Gesamtablauf der Kohletransporte für seine Kunden gewährleisten zu können.

Auch hier hätte die Abgabenbehörde nicht nur die Möglichkeit gehabt, Herrn RP nochmals einzuvernehmen; es wäre auch ein Leichtes gewesen, die Mailunterlagen, die der Großbetriebsprüfung Wien von Herrn RP gesendet wurden, entsprechend zu verwerten. Diesfalls liege jedenfalls Aktenwidrigkeit vor.

Was die Zahlungsmodalität betrifft, regle dieser Vertrag in Ziffer 5, dass eben monatlich, quartalsweise oder jährlich abzurechnen sei.

Die von der Abgabenbehörde vorgetragene Ansicht, dass die Kosten von ***8*** erst nachträglich „in der Speditionsmappe erfasst wurden“ und die Kosten nicht an den Kunden weitergeleitet worden seien, sei aufgrund des hohen Rohaufschlages einerseits unrichtig, andererseits könne eben eine Erfassung der Kosten erst dann erfolgen, wenn die diesbezügliche Eingangsrechnung vorliege.

Beigelegt wurde der genannte Mailverkehr und die Auskunft der polnischen Steuerbehörden (Unterlagen aus dem Gutachten ***11*** entnommen).

2. *2*** s.r.o., Slowakei:**

Die Abgabenbehörde vermeint bei der Firma ***2*** s.r.o., Slowakei die Geldübergabe zu bezweifeln; da diese Tatbestände bereits verjährt seien, werden keine weiteren Ausführungen getätigt.

3. Komplex MK, Polen:

Die Abgabenbehörde vermeint, wieder aufgrund der Aussagen von Frau SJ, ableiten zu können, dass die durch Herrn MK durchgeführten Arbeiten und von der XXX - NameXXX GmbH vergüteten Tätigkeiten mit 85 % dem Bf. zurechnen zu können.

Tatsache sei, dass die diesbezüglichen Arbeiten in der Kalkulation enthalten sind und es sich um die Durchführung von Abdichtungsarbeiten mit PU-Schaum zur Durchführung von Kohletransporten handelte.

Wie aus der Bestätigung der polnischen Steuerbehörde hervorgehe, seien die entsprechenden Ausgangsrechnungen und Zahlungen im Rechenwerk von Herrn MK enthalten gewesen; ob diese Unterlagen unmittelbar vor Weiterleitung an die österreichischen Finanzbehörden diesen übermittelt wurden, oder diese bereits länger auf diesen Unterlagen gearbeitet haben, könne an der Richtigkeit des bestätigten Sachverhaltes keinen Abbruch tun. Die zuständigen polnischen Behörden bestätigten, dass diese Rechnungen erfasst wurden und dass die Arbeiten nicht durch dritte Firmen erledigt worden sind.

Da mittlerweile der Bf. diverse Fotos aus dem Jahre 2002 über die notwendigen Abdichtungsarbeiten bzw. die abgedichteten Waggons vorgelegt habe, sei es nicht nachvollziehbar, aus welchen Grund hierbei 85 % der bezahlten Rechnungen als Einnahme beim Bf. zugerechnet werden sollten.

Die polnischen Steuerbehörden bestätigen, dass die Leistungen im Rechenwerk von MK erfasst und versteuert, dass weiters keine dritten Unternehmen hierfür eingeschaltet worden seien, so dass eine Zurechnung beim Bf. dem Sachverhalt zuwiderlaufe.

Ergänzend werde darauf hinweisen, dass der Staatsanwaltschaft bereits seit Dezember 2011 eine Fotodokumentation mit den Transporten bzw. der Waggonabdichtungsmaßnahmen vorliege. Es dürfte daher unstrittig sein, dass diese Abdichtungsarbeiten vorgenommen wurden und von der XXX - NameXXX GmbH bezahlt worden sind.

Auch Herr MK bestätigte ausdrücklich, dass er keine Beträge an den Bf. bezahlt bzw. übergeben hätte.

Beigelegt wurde die diesbezügliche Antwort der polnischen Steuerbehörde (wieder entnommen, dem Gutachten der ***11***).

4. MR Vasuti Szallitmanyozasi Kft:

Zum Problemkreis MR Kft wird ausgeführt, dass es tatsächlich so sei, dass seitens MR Kft an die XXX - NameXXX GmbH überhöhte Rechnungen gelegt worden seien (28,20 € statt 14,10 € pro Tonne).

Diese Rechnungen seien in weiterer Folge von der Firma RA Ltd, s.r.o. bzw. der ***8*** ***1*** LLC durch Rechnungslegung „abgeschöpft“ bzw. mit einem verringerten Betrag - wie seitens der Außenprüfung dargestellt - in der Höhe von 425.358,11 € weiter verrechnet worden.

Tatsächlich seien die Beträge von rund 160.000,00 € von diesen Gesellschaften auf ein Konto des Bf. bei der Raiffeisenbank Zrt, Budapest weitergeleitet, von diesem selbst behoben und an diverse Personen in Ungarn bzw. im ehemaligen Ostblock übergeben worden.

Tatsächlich seien die Gesellschafter der XXX - NameXXX GmbH über diese Vorgehensweise informiert gewesen und wussten sie, dass es sich hierbei um „nützliche Aufwendungen“ im Rahmen des Transportgeschäftes im Osten handelte. Wie der Bf. mehrfach dargestellt hat, sei den Gesellschaftern klar gewesen, dass diese Form der Bezahlung notwendig gewesen sei und würde sie sich im für die Gesellschafter akzeptablen Promillebereich des Umsatzes bewegen.

Der Bf. selber habe keinen Vorteil aus dieser Geldtransaktion gezogen, so dass tatsächlich kein steuerliches Einkommen bei ihm vorliege.

Es werde bei dieser Gelegenheit darauf hingewiesen, dass die XXX - NameXXX GmbH und die an Firma MR Kft bezahlten Beträge bereits im Jahre 1999 von der Großbetriebsprüfung geprüft wurden und die auch damals ausbezahlten „nützlichen Aufwendungen“ der Finanzbehörde offengelegt wurden und von dieser gewinnmindernd anerkannt worden sind.

Sollte die Abgabenbehörde jedoch die Auffassung vertreten, dass steuerliche Konsequenzen zu ziehen wären, so seien diese ausschließlich auf Basis des Dienstverhältnisses des Bf. zu ziehen, da die Auszahlungen mit Wissen und Willen des Gesellschafters und Dienstgebers erfolgt seien.

Unter Hinweis auf obige Berufung werde die Aussetzung der Einhebung beantragt:

- Einkommensteuer 2003 im Ausmaß von 79.715,18 €
- Einkommensteuer 2004 im Ausmaß von 119.020,18 €
- Einkommensteuer 2005 im Ausmaß von 56.303,52 €.

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter des Bf. gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die **Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat** und gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die **Durchführung einer mündlichen Verhandlung**.

Beigelegt wurden folgende Mails:

- Antwort-Mail von XY Handels GmbH an MMM, Großbetriebsprüfung betreffend Auskunftersuchen XXX vom 20.08.2008 um 10:48:08 Uhr
- Mail von MMM, Großbetriebsprüfung vom 20.08.2008 um 10:08 Uhr
- Mail von RP an MMM, Großbetriebsprüfung vom 08.04.2008, 12:43 Uhr
- Mail von MMM, Großbetriebsprüfung an RP vom 25.07.2008 um 09:58 Uhr
- Ersuchen um Stellungnahme vom 7.06.2013 an den Bf.

3. Stellungnahme der Großbetriebsprüfung

Mit Schreiben vom 22.11.2013 gab die **Großbetriebsprüfung** zur Berufung/Beschwerde vom 22.11.2013 eine **Stellungnahme** ab.

1. Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide zur Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005:

Im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung seien Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die zu einem im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt haben. Die Wiederaufnahmegründe betreffend die gegenständlichen Einkommensteuerbescheide seien, wie im Betriebsprüfungs-Bericht angeführt, der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (Einkommensteuer 2003 - 2005) nicht bekannt gewesen:

Erst die Kontenöffnungen in der Schweiz und Ungarn sowie die Zeugenaussage von Frau SJ aus 2007 (a), die Auswertung des Sachverständigengutachtens vom Mai 2011 und die Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft Wien vom 23.01.2012, brachten Tatsachen aus dem Zeitraum 2001 bis 2004 nachträglich hervor, die einen Zufluss von bisher nicht erfassten Einnahmen an den Bf. schlüssig darstellten. Im wiederaufgenommenen Verfahren war die Eignung der Wiederaufnahmegründe (nova reperta) nach der Sach- und Rechtslage in dem Zeitpunkt zu beurteilen, in dem das erste Verfahren bescheidmäßig abgeschlossen wurde.

Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Rz 7ff. zu § 303, sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH vom 26.01.1999, 98/14/0038; VwGH vom 26.07.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH vom 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH vom 26.07.2000, 95/14/0094; VwGH vom 21.11.2007, 2006/13/0107). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH vom 14.06.1982, 82/12/0056). Solche Tatsachen sind z.B. Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind (z.B. VwGH vom 27.05.2003, 98/14/0072). Somit liegen im vorliegenden Fall neue Tatsachen vor, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Wie unter anderem in der Bescheidbegründung ausgeführt wurde, habe der Bf. als ehemaliger Geschäftsführer der Fa. XXX - NameXXX GmbH Verrechnungen veranlasst, die nicht den tatsächlichen Transaktionen entsprochen haben. Im Verfahren wurde der Tatbestand der vorsätzlichen Abgabenverkürzung (Einkommensteuer) durch den Bf. als erwiesen erachtet. Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordere Vorsatz. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer 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 (vgl. VwGH vom 25.03.1999, 97/15/0056).

Die Außenprüfung begründete das Vorliegen von Vorsatz damit, dass der Bf. als Geschäftsführer eines Unternehmens, die Beträge letztlich aufgrund fingierter Rechnungen in die eigene Tasche wirtschaftet, weiß, dass die Vorgangsweise eine Verkürzung der Ertragsteuer zur Folge haben muss. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen.

Mit BGBl. I Nr. 57/2004 (Steuerreformgesetz 2005 bzw. BGBl. Nr. 180/2004 Abgabenänderungsgesetz 2004) wurden die Verjährungsfristen verkürzt, die neuen Bestimmungen waren grundsätzlich ab 1.01.2005 bzw. 1.01.2006 anzuwenden. Mit dem Steuerreformgesetz 2005 wurde die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von zehn auf sieben Jahre verkürzt. Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 105/2010, wurde diese Frist wieder auf zehn Jahre ausgedehnt. Gemäß § 323 Abs. 27 BAO ist diese Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben erstmals auf nach dem 31.12.2002 entstandene Abgabenansprüche anzuwenden. Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 42 zu § 209, und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs sind abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechts (z.B. VwGH vom 22.09.1989, 87/17/0271; VwGH vom 30.04.2003, 2002/16/0076; VwGH vom 16.12.2004, 2004/16/0146, 0147; 686 BlgNR 22. GP, zu § 323 Abs. 18), bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnissen ankommt (VwGH vom 30.04.2003, 2002/16/0076; VwGH vom 16.12.2004, 2004/16/0146, 0147). Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (vgl. z.B. VwGH vom 16.12.2004, 2004/16/0146, 0147; VwGH vom 21.03.2005, 2004/17/0168-0172, AW 2004/17/0029-0033; 686 BlgNR. 22. GP, zu § 323 Abs. 18). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Frage, ob Abgaben hinterzogen sind, eine Vorfrage für die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz (siehe VwGH vom 20.02.1991, 86/13/0047; VwGH vom 26.04.1994, 90/14/0142; VwGH vom 19.03.2003, 2002/16/0190).

Die strittigen Abgabenansprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 seien gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO jeweils mit Ablauf des

Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen war, entstanden; dementsprechend habe die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren für den Veranlagungszeitraum 2003 mit Ablauf des Kalenderjahres 2008, für den Veranlagungszeitraum 2004 mit Ablauf des Kalenderjahres 2009 und für den Veranlagungszeitraum 2005 mit Ablauf des Kalenderjahres 2010 geendet. Wurden die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 im Jahr 2013 erlassen, so wäre nur im Fall des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben die Erlassung der angefochtenen Bescheide entsprechend den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen innerhalb der Verjährungsfristen erfolgt; der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO sei nach § 33 FinStrG zu beurteilen.

Nach § 33 Abs. 1 FinStrG mache sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG sei eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruchs mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Vom Abgabepflichtigen seien die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände gemäß § 119 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen; die Offenlegung müsse vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs. 2 BAO insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben. Im vorliegenden Berufungs(Beschwerde)fall habe der Abgabepflichtige die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 lit. a FinStrG dadurch erfüllt, dass er unter Verletzung der ihm obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche im Veranlagungsweg zu erfassen sind, in den Jahren 2003 bis 2005 nicht erklärt hatte, sodass eine Verkürzung von Abgaben für die Jahre 2003 bis 2005 bewirkt worden sei, die dem Finanzamt erst aufgrund der Außenprüfung zugänglich wurden.

Für die Verwirklichung des subjektiven Tatbestands der Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 leg. cit. notwendig sei, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genüge es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. § 8 Abs. 1 leg. cit. definiere nur den bedingten Vorsatz. Werde bei einem gesetzlichen Tatbild "Absicht" und "Wissentlichkeit" gefordert (siehe § 33 Abs. 2 FinStrG, § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich

Gewerbsmäßigkeit und § 38 Abs. 1 lit. c FinStrG hinsichtlich Überwindung, Verhinderung des Widerstands durch Waffengebrauch), so sei auf den Text des § 5 StGB zu verweisen, der mehrere Arten des Vorsatzes unterscheidet und die Begriffe "(bedingter) Vorsatz" in § 5 Abs. 1 StGB, "Absicht" in § 5 Abs. 2 leg. cit. Und "wissentlich" im § 5 Abs. 3 leg. cit. definiert. Nach § 8 Abs. 1 FinStrG/§ 5 Abs. 1 StGB liege der bedingte Vorsatz an der Untergrenze des Vorsatzes. Beim Eventualvorsatz strebe der Abgabepflichtige die Verwirklichung des Unrechts des Sachverhalts zwar nicht an, rechne nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Erfolg, hält ihn jedoch für möglich. Eine Bejahung des Handlungsergebnisses durch den Abgabepflichtigen sei nicht erforderlich, auch bewusste Gleichgültigkeit stelle bedingten Vorsatz dar. Es genüge, wenn der Abgabepflichtige sich mit der Sachverhaltsverwirklichung, sei es auch bedauernd und mit Unlust abgefunden hat. Erkennt der Abgabepflichtige nicht, dass seine Handlungsweise die Bestimmung des § 33 FinStrG, also geltendes Finanzstrafrecht verletzt, so liege ein Rechtsirrtum vor.

Im gegenständlichen Berufungs(Beschwerde)fall lag eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vor, sodass die Abgabenbehörde festzustellen hatte, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen worden seien. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setze konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei sei vor allem zu beachten, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliege, sondern Vorsatz als Schuldform erfordere, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelte, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs beruhe vorsätzliches Handeln zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, sei aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH vom 30.10.2003, 99/15/0098; VwGH vom 23. 06.1992, 92/14/0036). Dabei genüge es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH vom 25.04.1996, 95/16/0244; VwGH vom 19.02.2002, 98/14/0213; VwGH vom 09.09.2004, 99/15/0250). Bestreitet eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache, so muss die Abgabenbehörde den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH vom 23.02.1994, 92/15/0159).

Mit der Steuerhinterziehung im Sinn des § 33 FinStrG sanktioniere das Finanzstrafgesetz ein willkürliches, tatbestandsmäßiges, rechtswidriges, schuldhaftes, vom Gesetz mit Strafe bedrohtes Verhalten, wobei "willkürlich" ein vom Willen beherrschtes, äußeres Verhalten sei.

Dass der Tatvorsatz im Zeitpunkt der Übermittlung der unrichtigen Steuererklärungen für 2003, 2004 und 2005 gegeben war, also der Abgabepflichtige gewusst und gewollt hatte, dass er unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, ergebe sich unstrittig aus folgenden durch den Abgabepflichtigen vorgenommenen „Aktiven Handeln“. Auch nach dem Gesamtbild der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen sei zweifelsfrei davon auszugehen, dass er die Steuerbarkeit der abgezweigten Beträge kannte. Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch von der potenziellen Steuerpflicht anfallender Erträge wisse.

Die in der Berufung/Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide angeführte Begründung, dass der angenommene Zufluss, von bisher nicht erfassten Einnahmen, tatsächlich nicht vorlag, sei aus folgenden Gründen nicht zutreffend bzw. es werde aufgrund folgender Faktoren seitens der Abgabenbehörde von einem Zufluss an den Bf. ausgegangen:

Die Außenprüfung habe in freier Beweiswürdigung den Zufluss der Beträge an den Bf. als erwiesen erachtet.

a) Aussage von Frau SJ im Rahmen der Selbstanzeige der Fa. TA GmbH bzw. ihrer eidesstattlichen Erklärung vom 14.08.2007:

In dieser eidesstattlichen Erklärung wurden von Frau SJ (ehem. Prokuristin der TA GmbH) unter anderem auch folgende Aussagen getroffen:

Zu Faktum 1 bzw. Tz. 1 im Bericht über die Außenprüfung: *8*** ***1*** W Spolka, Polen**

„Frau SJ (ehemalige Prokuristin der XXX - NameXXX GmbH) sei im Oktober bzw. November 2004 vom Bf. angewiesen worden, aus dem System der XXX - NameXXX GmbH Auftragsnummern für Kohlentransporte die durch das Unternehmen ab der polnisch-tschechischen Grenze hin zu verschiedenen Destinationen in Österreich durchgeführt worden sind, herauszusuchen und an Herrn Mag. PK (Geschäftsführer der ***8***) mit dem Zweck zu übermitteln, dass dieser eine fingierte Rechnung für tatsächlich gar nie erbrachte Leistungen an polnischen Verladegruben (Kohleabbau) an die XXX - NameXXX GmbH lege. Der Bf. habe diese Vorgabe gegenüber Frau SJ damit begründet, dass die XXX - NameXXX GmbH zuviel verdienen würde. ...“

Laut Angabe von Frau SJ seien von der ***8*** mit Sicherheit zu keinem Zeitpunkt Leistungen für die XXX - NameXXX GmbH direkt an den polnischen Verladegruben erbracht worden, sondern sei lediglich der Kohletransport ab der polnisch-tschechischen Grenze übernommen worden.

Frau SJ wisse das aus persönlichen Erzählungen des Bf. sowie aus mitgehörten Telefonaten.

Zu Faktum 3 bzw. Tz. 3 im Bericht über die Außenprüfung: MK, Polen

Auch zu Faktum 3 habe sich der Bf. gegenüber Frau SJ dahingehend geäußert, dass die XXX - NameXXX GmbH zu viel Geld verdienen würde.

In diesem Zusammenhang habe er SJ in den Jahren 2003 und 2004 - jeweils gegen Jahresende - angewiesen, aus dem XXX - NameXXX GmbH -System Waggon-Nummern der von MK bereits abgewickelten Steinkohletransporte auszuheben.

Diese wären dann in weiterer Folge im Auftrag vom Bf. gemeinsam mit einem bereits vorgegebenen Rechnungstext (Abdichtung von Waggonen) sowie mit einer ebenfalls von ihm bestimmten Rechnungssumme (je nach Waggongröße 26,75 € bzw. 37,50 €) an MK per Fax übermittelt worden.

Dieser habe dann auf Grund der ihm erteilten Vorgaben Rechnungen, für die es tatsächlich keinerlei Anspruchsgrundlage gegeben habe, gelegt.

Die Rechnungen seien auch in voller Kenntnis um die tatsächlich nicht erfolgten Leistungen bezahlt worden.

Gemäß den Angaben von Frau SJ habe Herr MK dafür immer persönlich nach Wien kommen müssen, wo ihm dann Barschecks übergeben wurden. Nach Einlösung der Barschecks habe er dann wieder zum Bf. gehen müssen, wo er nach Einschätzung von SJ, einen Teil des Geldes wieder zurückgeben habe müssen.

Auch Frau SJ selbst habe, ihren eigenen Angaben zufolge, fallweise in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang vom Bf. einen geringen Anteil des Geldes bekommen.

Zu Faktum 4 bzw. Tz. 4 im Bericht über die Außenprüfung: MR Vasuti Szallitmanvozasii Kft

Gemäß den Angaben von Frau SJ habe sich der Bf. von MR Kft in vollem Bewusstsein betreffend diese Tatsache wiederum absichtlich überhöhte - mit dem gegenständlichen Zuschlag getarnte - Rechnungen legen lassen (siehe Bericht Tz. 4), um so einen Anteil mittels Zahlungen für fingierte Rechnungen an ein in Tschechien ansässiges Unternehmen für sich zu lukrieren.

Ein Geldrückfluss an den Bf. sei zu diesem Faktum 4 eindeutig nachweisbar (Rückflüsse auf ein ungarisches Bankkonto, über welches der Bf. verfügungsberechtigt sei).

b) Im von der Staatsanwaltschaft Wien in Auftrag gegebenen Gutachten der ***11*** (von Herrn SV) vom Mai 2011 seien punkto Zuflüsse an den Bf. folgende Aussagen getroffen worden:

Zu Faktum 1 bzw. Tz. 1 im Bericht über die Außenprüfung: ***8*** ***1*** W Spolka, Polen sei die gelegte Rechnung der Höhe und dem Grunde nach anhand der vorliegenden Unterlagen nicht nachvollziehbar. In Bezug auf den Geldfluss sei davon auszugehen, dass die Gelder per Überweisung der ***8*** zugehen. Ein Rückfluss der Gelder sei anhand der dem Bf. vorliegenden Unterlagen in diesem Fall nicht nachweisbar gewesen, die Außenprüfung hielt es aber in Ansehung der aufwändig installierten Konstruktion in Faktum IV für sehr wahrscheinlich (Tz. 500)

Zu Faktum 3 bzw. Tz. 3 im Bericht über die Außenprüfung: Herr MK, Polen: Die Vorhalte aus der Sachverhaltsbekanntgabe laut Faktum III (MK) seien in Bezug auf die Zahlungsflüsse nicht objektivierbar gewesen, weil zu den Bargeldauszahlungen Zahlungsbestätigungen von MK vorliegen. Zudem habe dieser auch im Zuge einer Zeugenaussage den Erhalt der Gelder bestätigt. Die gelegten Rechnungen seien jedoch in Relation zu den übrigen verrechneten Leistungen von MK untypisch und von der Norm in erheblichem Maße abweichend gewesen. Zudem habe es aufgrund der Antwort zum Auskunftersuchen der polnischen Finanzbehörde an die Großbetriebsprüfung erhebliche Anzeichen gegeben, dass die inkriminierten Rechnungen von MK in dessen Rechnungswesen nicht erfasst wurden.

Zu Faktum 4 bzw. Tz. 4 im Bericht über die Außenprüfung: MR Vasuti Szallitmanvozasil Kft: Aus der XXX - NameXXX GmbH seien in Zusammenhang mit Faktum IV insgesamt 482.816,58 € abgeflossen. Dieser Betrag sei von der XXX - NameXXX GmbH an die Fa. MR Kft unter Angabe eines nicht nachvollziehbaren 100%igen MAV-Zuschlages insgesamt überwiesen worden.

Ein tatsächlicher und direkter Geldrückfluss an den Bf. betreffend die ursprünglich aus der XXX - NameXXX GmbH abgeschöpften Gelder sei anhand der vorliegenden Unterlagen im Falle der Fa. MR Kft (siehe Bericht Tz. 4) nachvollziehbar gewesen.

„Gesamthaft gelangen wir auf Basis der vorliegenden Unterlagen zur Einschätzung, dass Gelder durch die an die XXX - NameXXX GmbH gelegten Eingangsrechnungen mehrerer Lieferanten - wie dies in der Sachverhaltsbekanntgabe dargestellt wurde - abgeschöpft wurden.“

Die inkriminierten Rechnungen weisen dabei erhebliche Unregelmäßigkeiten im Vergleich mit den sonstigen Eingangsrechnungen auf. Auch die Abwicklung der Zahlungen weicht zum Teil vollständig von den sonst üblichen Zahlungsmodalitäten ab.“

c) Beschuldigteneinvernahme des Bf. durch die Staatsanwaltschaft Wien vom 23.01.2012 in welcher der Bf. unter anderem auch folgende Aussage tätigte:

*„Nachdem wir die überhöhten Gelder (28,20 € statt 14,10 €) - zu denen möchte ich angeben, dass diese zwar erhöht; aber immer noch marktkonform waren - nach Ungarn überwiesen hatten, langte eine Rechnung der Gesellschaft RA Ltd., der ***8*** ***1*** LLC und der ***8*** ***1*** GmbH bei den Ungarn ein und die überwiesen die Rechnungsbeträge auf ein*

*Schweizer Konto, über welches AU***1*** verfügungsberechtigt war. Danach wurde das Geld wieder nach Sopron überwiesen zur Raika. Auch die von AU***1*** in der Schweiz bar behobenen Gelder wurden für diese Zwecke (Schmiergeld) an mich übergeben und verwendet.*

Ich habe daheim keine Unterlagen und Nachweise darüber, dass ich das Geld an Personen in Ungarn bzw. an andere Personen im ehemaligen Ostblockbereich übergeben habe. Ich habe diese Unterlagen anlässlich meines Ausscheidens aus der XXX - NameXXX GmbH vernichtet."

Belege über eine eventuelle Weiterleitung der Gelder konnten der Außenprüfung nicht vorgelegt werden. Somit ist anzunehmen, dass die Gelder vom Bf. vereinnahmt wurden bzw. ihm direkt zugeflossen sind.

Auszug aus der Berufung (nunmehr Bechwerde):

Des Weiteren wird darauf hingewiesen, dass bei richtiger rechtlicher Würdigung der Bf. in den wiederaufgenommenen Jahren 2003, 2004 und 2005 tatsächlich Dienstnehmer der XXX - NameXXX GmbH war (wie dies im Übrigen aus den jeweiligen Steuerbescheiden der Jahre bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mittels Lohnzettel ersichtlich ist) und demzufolge allfällige steuerrechtliche Konsequenzen ausschließlich im Wege der Lohnsteuerprüfung zu ziehen wären, also gegebenenfalls Haftungsbescheide für den Dienstgeber die steuerliche Konsequenz wären.

Zur Sachverhaltserläuterung:

Die Feststellungen Faktum 1 - 4 seien im Rahmen der Außenprüfung bei der XXX - NameXXX GmbH gemacht worden, wo der Bf. bis 2006 (Firmenbucheintragung der Löschung: 25.01.2007) Geschäftsführer, und - Gesellschafter der ***12*** (welche wiederum Gesellschafterin der XXX - TA GmbH bis Firmenbucheintragung 05.01.2007 war) ist.

Da die Geldflüsse aufgrund der Tätigkeit als Geschäftsführer der XXX - NameXXX GmbH erfolgten, werden die sich aus Punkt 1 - 4 der Niederschrift ergebenden Zuflüsse den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Bf. zugeordnet.

Ausnahmsweise seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungsweg zu erfassen (JAKOM, 2013 § 25 Rz 2), wenn sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber Vorteile aneignet (z.B. bei Warendiebstählen, Veruntreuung - siehe VwGH vom 28.04.11, 2008/15/0259, mwN), also keine Zuwendungsabsicht des Arbeitgebers bzw. seiner zur Vertretung befugten Organe vorliegt. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Zur Herstellung des Veranlassungszusammenhangs mit nichtselbständigen Einkünften genügt es, wenn die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. z.B. VwGH vom 21.11.1991, 91/13/0183; auch so genanntes Entgelt von dritter Seite zählt zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, vgl. z.B. VwGH vom 15.12.2009,

2006/13/0136, VwSlg. 8498/F). Es steht der Erhebung einer Abgabe nicht entgegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Einnahmen auf Grund einer strafbaren Tätigkeit zufließen (vgl. VwGH vom 04.10.1995, 95/15/0080). 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 vom 26.01.1999, 94/14/0001, VwSlg. 7348/F, und VwGH vom 26.11.2002, 99/15/0154, VwSlg. 7766/F). Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen 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 (vgl. z.B. VwGH vom 16.01.1991, 90/13/0285, VwGH vom 25.02.1997, 95/14/0112, und VwGH vom 30.06.2005, 2002/15/0087). Für andere Einkunftsarten gilt im Übrigen Entsprechendes (vgl. z.B. VwGH vom 28. 05.1998, 96/15/0114, VwGH vom 30.01.2001, 95/14/0043, VwSlg. 7578/F, und VwGH vom 28.04.2011, 2008/15/0259).

Vor dem Hintergrund der oben skizzierten Rechtslage könne es keinem Zweifel unterliegen, dass die vom Bf. unter Nutzung seiner Stellung erfolgte Aneignung von Geldern den Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 erfüllte.

Zur Verdeutlichung des Sachverhaltes werden nochmals bestimmte Beweismittel hervorgehoben:

„Zur Person des Bf.:

Der Bf., geboren am 00.00.0000 war bis zum xx.xx.xxxx Geschäftsführer der XXX - TA GmbH. Nach seinem Ausscheiden aus dem Unternehmen wechselte er zur A- GmbH, einer zur Mehrheit im Eigentum der O- AG stehenden Gesellschaft, wo er ebenfalls als Geschäftsführer tätig ist. Die A- GmbH steht in einem ...

Zur XXX - NameXXX GmbH:

Die XXX - NameXXX GmbH (FN 0000000) ist im Geschäftsbereich ost- und südosteuropäische Verkehre tätig und organisiert als Bahnspezialist Transporte verschiedener Projektgruppen wie Kohle/Koks, chemische Produkte, Mineralöl und Stahlprodukte. Sie nützt in diesem Zusammenhang ihre Kontakte und Netzwerke zur Umsetzung der gesamten logistischen Organisation, führt jedoch keine eigene operative Tätigkeit durch. Die TA GmbH verbuchte laufend Gewinne und schrieb auch trotz der bestehenden Verdachtslage schwarze Zahlen.

*Am 18.12.1993 wurde die XXX - V GmbH (FN ***13***) als Vorläufer der TA GmbH gegründet und der Bf. als deren Geschäftsführer eingesetzt. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 16.07.1997 wurde die V GmbH als übertragende Gesellschaft mit der XXX B- GmbH (FN ***14***) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Mit 16.07.1997 wird der Bf. auch bei*

*der XXX B- GmbH (FN ***14***) als Geschäftsführer eingesetzt. Die XXX B- GmbH (FN ***14***) wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 22.09.1999 als übertragende Gesellschaft mit der E (FN 0000000), nunmehr XXX - NameXXX GmbH) als übernehmender Gesellschaft verschmolzen. Der Bf. war bis zum xx.xx.xxxx auch Geschäftsführer der XXX - NameXXX GmbH (FN 0000000).*

*Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 14.01.2000 hat die XXX -NameXXX GmbH von den damaligen - im Nahebereich vom Bf. stehenden - Gesellschaftern Geschäftsanteile an der XXX - NameXXX GmbH (FN 0000000) übernommen und sich damit insgesamt zu 75% an der Gesellschaft beteiligt, wobei der Bf. nach wie vor bis xx.xx.xxxx Geschäftsführer und die in seinem Einflussbereich stehende ***24*** (FN ***15***) Minderheitsgesellschafter geblieben ist. Seit xx.xx.xxxx stehen die Geschäftsanteile an der XXX - NameXXX GmbH (FN 0000000) zu 100% im Eigentum der NameXXX GmbH.“*

Aufgrund eines umfassenden Ermittlungsverfahrens kommt die Außenprüfung zur Schlussfolgerung (siehe auch Niederschrift Tz. 1 - 4 über die Schlussbesprechung), dass der ehemalige Geschäftsführer und Bf. diverse Zahlungen (die genaue Aufschlüsselung erfolgte im Bericht) an sich selbst veranlasst habe, welche bisher nicht versteuert worden sind.

Untrennbar ist damit verbunden, dass dieser ehemalige Geschäftsführer Vorgänge im Rechenwerk der XXX - NameXXX GmbH aufgenommen habe, welche nicht erklärbar sind, bzw. dass Vorgänge im Rechenwerk nicht den tatsächlichen Geschehensverlauf widerspiegeln und dass er so eine vorsätzliche Abgabenverkürzung (hier an Einkommensteuer) begangen habe. Die davon betroffenen Abgaben seien demnach hinterzogen.

Auch bei der Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft Wien (23.01.2013) habe der Bf. ausgesagt, das die „überhöhten Gelder“ schlussendlich auf einem Bankkonto in Ungarn gelandet sind, über welches er verfügungsberechtigt war bzw. direkt an ihn von Herrn AU***1*** übergeben worden seien.

Diese Vorgangsweise sei erstmalig vom Bf. bei der Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft Wien nach der erfolgten Öffnung der „Schweizer Konten“ zugegeben worden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei die Existenz des „ungarischen Bankkontos“ bestritten worden.

Belege über eine eventuelle Weiterleitung der Gelder konnten der Außenprüfung nicht vorgelegt werden. Somit ist anzunehmen, dass die Gelder vom Bf. vereinnahmt wurden.

Die Außenprüfung gehe nach den durchgeführten umfangreichen Erhebungen aufgrund des angeführten Sachverhaltes davon aus, dass durch Veranlassung des Bf. fingierte Rechnungen erstellt wurden und in weiterer Folge und basierend darauf Zahlungen (Rückflüsse) an seine Person erfolgten.

Es sei davon auszugehen, dass der Tatbestand der Abgabenhinterziehung damit in objektiver und subjektiver Weise erfüllt ist, da der Bf., der letztlich Beträge aus fingierten Rechnungen in die eigene Tasche wirtschaftet, naturgemäß weiß, dass eine solche Vorgangsweise die Verkürzung an Einkommensteuer zur Folge haben muss.

Aus dem Vorliegen der objektiven Tatseite der Strafnorm sei bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation auf das Vorliegen auch der subjektiven Tatseite mit Zwangsläufigkeit zu schließen.

Aufgrund der Vielzahl der Malversationen und des planmäßigen Vorgehens habe sich im wieder aufgenommenen Abgabenverfahren einwandfrei ergeben, dass der Abgabepflichtige vorsätzlich eine Abgabenverkürzung bewirkte, also den eingetretenen Erfolg bedacht und beschlossen habe. Er sei mehrfach planmäßig vorgegangen.

Aufgrund dieser Faktoren werde seitens der Abgabenbehörde von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung ausgegangen.

Aufgrund des umfassenden Ermittlungsverfahrens im Rahmen der Außenprüfung (siehe „steuerliche Feststellungen Tz. 1 - Tz. 4 im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung“) zieht die Außenprüfung die Schlussfolgerung, dass der Bf. diverse Zahlungen (die genaue Aufschlüsselung erfolgt im Bericht) an sich veranlasst habe, und nicht wie in der Berufung (nunmehr Beschwerde) ausgeführt, einerseits aufgrund ordnungsgemäßer Aufträge und Abwicklungen der Fa. XXX - NameXXX GmbH erfolgten bzw. andererseits, sofern es sich um Geldbewegungen aus dem Komplex MR Kft handelt - tatsächlich um vom Dienstgeber, nämlich der XXX - NameXXX GmbH, gewünschten Zahlung an ausländische Geschäftspartner handle.

Weiters seien Empfängerbenennungen und Bestätigungen im Rahmen der Außenprüfung nicht vorgelegt worden. Verschärfend komme dazu, dass der Tatbestand des „Schmierens“ (Faktum 4) als auch die Vorlage von Fotos zu den „abgedichteten“ Waggons (zum Faktum 3 MK) erstmalig bei der Einvernahme am 23.01.2012 vor der Staatsanwaltschaft vorgelegt bzw. erwähnt wurde.

Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2005:

Zu Faktum 1 bzw. Pkt. 1 im Bericht über die Außenprüfung: *8*** ***1*** W Spolka, Polen**

Nach Ansicht der Außenprüfung habe der Speditionsauftrag der XXX - NameXXX GmbH den Kohletransport ab der polnisch-tschechischen Grenze bis nach Österreich umfasst. Es ist der Außenprüfung nicht schlüssig, wieso Leistungen wie z.B.: Verladekontrolle, Leer- und Vollverwiegung, Glättung nach Förderbandverladung und Verschubleistungen etc. vor der Übernahme durch die XXX - NameXXX GmbH ab der polnisch-tschechischen verrechnet wurden, da die Transporte von den Kohlegruben bis zur polnisch-tschechischen Grenze doch

zwischen Auftraggeber (die Firma XY Handels GmbH) und den Kohlegruben direkt abgewickelt werden.

Herr RP habe bei seiner Einvernahme durch die Außenprüfung folgende Aussage getätigt: *„Für die Verladekontrolle, die Voll- und Leerverwiegung, die Glättung nach der Verladung der Steinkohle sowie Rangier- und Verschubleistungen sowie für den Transport bis zur polnisch-tschechischen Grenze ist die Fa. K (Verkäufer der Steinkohle) bzw. der Vertragspartner der Fa. K die Kohlengrube verantwortlich.*

Manchmal werden von der Fa. K auch Drittfirmen mit diesen Aufgaben betraut. Im vereinbarten Preis sind diese Leistungen auf alle Fälle enthalten.“

Die Außenprüfung ist der Ansicht, dass die in der Berufung (nunmehr Beschwerde) erwähnten „Mehrleistungen“ seitens der XXX - NameXXX GmbH zwar erbracht worden sind - jedoch unentgeltlich erbracht werden mussten, um als sogenannte „kleine“ Spedition gegen große Speditionen wettbewerbsfähig zu bleiben bzw. um Aufträge zu erhalten.

In der Einvernahme durch die Finanzverwaltung am 02.09.2008 habe der Bf. folgende Aussage getätigt:

*„Warum mussten diese Leistungen überhaupt von der Firma ***8*** erbracht werden, wenn, wie uns die XY Handels GmbH mitteilte, die Fa. K bzw. die Kohlengrube dafür zuständig war?*

*Formal sei es so gewesen - nach den Inco-Terms, die andere Sache sind Erfordernisse aufgrund einer anzustrebenden Kundenbindung bzw. ansonsten hätten wir den Kunden XY verloren, denn die ***16***-Speditionstochter wollten selber das Geschäft machen; wir haben fürstlich verdient, wir mussten eine Vielzahl von zusätzlichen Leistungen erbringen, welche nicht bezahlt wurden, (was aber eine großzügige Kalkulation erlaubte), weil die polnischen Kohlegruben desorganisiert und nicht engagiert waren.“*

Die in der Rechnung der ***8*** vom 04.11.2004 abgerechneten Leistungen haben nach Ansicht der Außenprüfung mit jenen in der Berufung (nunmehr Beschwerde) erwähnten „erheblich mehr erbrachten Leistungen“ jedoch keine Gemeinsamkeiten bzw. handle es sich hierbei um ganz andere Leistungen.

Es sei richtig, dass dem Gutachten der ***11*** zu entnehmen ist, dass keine Kick-back-Zahlungen an den Bf. erfolgt seien bzw. dass die an die XXX - NameXXX GmbH fakturierten Rechnungen im Rechenwerk der ***8*** erfasst wurden, jedoch habe die ***11*** auch die Aussage getätigt, dass ein Rückfluss der Gelder anhand der vorliegenden Unterlagen in diesem Fall zwar nicht nachweisbar sei, jedoch es aber in Ansehung der aufwändig installierten Konstruktion in Faktum 4 für sehr wahrscheinlich gehalten werde.

Die Außenprüfung schließt sich aufgrund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens den Aussagen in dem Gutachten der ***11*** diesbezüglich an. Geldrückflüsse an den Bf. bzw. ihm nahestehende Firmen (wie in Faktum 4) konnten auch von der Außenprüfung keine festgestellt werden, da eine Einsichtnahme in das Belegwesen ***8*** ***1***, Polen nicht möglich gewesen sei.

Zu Faktum 3 bzw. Tz. 3 im Bericht über die Außenprüfung: MK, Polen:

Aufgrund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens durch die Finanzverwaltung (siehe Bericht Tz. 3) ergeben sich folgende Indizien für das Vorliegen von anspruchsgrundlosen Zahlungen:

- keine automationsgestützte Verbuchung, sondern eine nachträgliche Erfassung im Rechnungswesen von MK
- diesbezüglich fehlende Auftragskalkulation bei der XXX - NameXXX GmbH
- kein schriftlicher Auftrag bzw. kein Angebot der abgerechneten Leistungen
- Rechnungen mit gesondertem Nummernkreis
- keine Weiterverrechnung an den Kunden der XXX - NameXXX GmbH
- Barzahlung (Abweichung von der üblichen Vorgehensweise der Begleichung der Rechnungen durch Überweisung)
- Eidesstattliche Erklärung von Frau SJ, in der sich diese sogar selbst belastet (Auch Frau SJ selbst habe, ihren eigenen Angaben zufolge, fallweise in unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang vom Bf. einen geringen Anteil des Geldes bekommen.).
- Die Finanzverwaltung konnte bei der ihm Rahmen der Einvernahme des Bf. am 23.01.2012 durch die Staatsanwaltschaft Wien eingesehenen Fotos keine Zusammenhänge mit den „umstrittenen“ Rechnungen erkennen - es konnten auch keine Negative vorgelegt werden, bzw. stellt sich die Frage wieso die Fotos erst jetzt vorgelegt wurden, wo das Ermittlungsverfahren doch schon ca. 4 Jahre andauert!
- Aussagen in dem Gutachten der ***11*** diesbezüglich

Unter Berücksichtigung der

a) oben angeführter Argumente

b) der Aussagen aus dem Gutachten der ***11***: Die Vorhalte aus der Sachverhaltsbekanntgabe laut Faktum III (MK) waren in Bezug auf die Zahlungsflüsse nicht objektivierbar, weil zu den Bargeldauszahlungen Zahlungsbestätigungen von MK vorliegen. Zudem bestätigt dieser auch im Zuge einer Zeugenaussage den Erhalt der Gelder. Die gelegten Rechnungen waren jedoch in Relation zu den übrigen verrechneten Leistungen von MK untypisch und von der Norm in erheblichem Maße abweichend. Zudem gibt es aufgrund der Antwort zum Auskunftersuchen der polnischen Finanzbehörde an die Großbetriebsprüfung erhebliche Anzeichen, dass die inkriminierten Rechnungen von MK in dessen Rechnungswesen nicht erfasst wurden;

c) der eidesstaatlichen Erklärung von Frau SJ, in welcher sich diese sogar selbst belastet, indem sie aussagt, dass auch sie einen geringen Anteil des Geldes bekommen habe, kommt die Finanzverwaltung zur Schlussfolgerung, dass die Leistungen in den vom Bf. gelegten Rechnungen nicht erbracht wurden und ein Teil dieser Gelder wieder an ihn zurückgeflossen sind - wie in der eidesstattlichen Erklärung von Frau SJ vom 14.08.2007 erklärt.

Zu Faktum 4 bzw. Tz. 4 im Bericht über die Außenprüfung: MR Vasuti Szallitmanyozasil Kft

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 27.05.2013 wird ausgeführt, dass der Bf. die „abgeschöpften“ Gelder selbst behoben und an diverse Personen in Ungarn bzw. im ehemaligen Ostblock übergeben habe bzw. dass die Gesellschafter der XXX - NameXXX GmbH über diese Vorgehensweise informiert gewesen seien bzw. dass der Bf. selber keinen Vorteil aus dieser Geldtransaktion gezogen habe und deshalb kein steuerliches Einkommen bei ihm vorliege.

Diesen Ausführungen könne durch die Finanzverwaltung aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

- a) die Ausführungen in dem Gutachten der ***11*** zu diesem Faktum
- b) die Überweisung der „abgeschöpften“ Gelder auf ein ungarisches Bankkonto, über welches nur der Bf. verfügungsberechtigt war und nicht die XXX - NameXXX GmbH
- c) die Übergabe von Gelder bar an den Bf. durch Herrn D (wie Herr AU***1*** in der Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft Wien am 23.02.2012 bestätigte)
- d) das Nichtvorhandensein von Belegen oder Bestätigungen bezüglich der Weitergabe der Gelder (in der Einvernahme der Staatsanwaltschaft Wien von 23.01.2012 tätigte der Bf. unter anderem auch folgende Aussage: *„Ich habe daheim keine Unterlagen und Nachweise darüber, dass ich das Geld an Personen in Ungarn bzw. an andere Personen im ehemaligen Ostblockbereich übergeben habe“*).
- e) in Ansehung der aufwändig installierten Konstruktion, welcher sich der Bf. bediente (siehe Tz. 4 im Bericht);
- f) bis auf die Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft Wien am 23.01.2012, wo erstmals ein Rückfluss von Geldern vom Bf. zugegeben wurde, wurde bei sämtlichen Einvernahmen (Polizei vom 16.04.2008 bzw. Finanzverwaltung vom 2.09.2008 bzw. 12.12.2011) teilweise unwahre Angaben gemacht, wie z.B.:

- Was wissen sie über die Fa. RA Ltd, Tschechien?

Habe zu der Firma seit Jahren keinen Kontakt, vermutlich um die 10 Jahre.

- Was wissen Sie über ein Bankkonto der ***8***-***1*** LLC in Lugano?

Unbekannt.

Resümee:

Im Gutachten der ***11*** (SV) ist unter anderem auch folgende Aussage getroffen worden (Tz. 502 u. 503):

„Insgesamt ist anzumerken, dass sich beginnend mit 1999 offenbar ein sich ständig veränderndes und ausgefeilter werdendes System entwickelt hat. Das angewandte Verrechnungssystem mündete in ein mehrstufiges Unternehmensgeflecht über mehrere Länder und Gesellschaften. Dies führte letztlich dazu, es zu Fakturierungen von zuletzt offensichtlich als Scheinleistungen zu qualifizierenden Geschäftsfällen kommen zu lassen, welche für Strafverfolgungsbehörden besonders schwer aufgrund der mehreren, unterschiedlichen Länderjurisdiktionen unterliegenden Sachverhalten nachvollziehbar gemacht wurden.

Entgegen expliziten Behauptungen des Beschuldigten, dass es sich um jeweils nachvollziehbare Zusatzleistungen (trotz anders lautender Grundlagenvereinbarungen bzw. Inco-Term-Regelungen) gehandelt habe, ließ sich - besonders deutlich im Faktum IV - nachvollziehen, dass über teilweise vom Beschuldigten selbst „fakturierte“ Beträge ganz andere Abläufe gegeben waren. Beispielsweise wurde die Verdoppelung von Frachtraten mit einer für ihn nicht beeinflussbaren Vorgehensweise der ungarischen Staatsbahn MAV CARGO argumentiert; tatsächlich aber genau dieser zur Verdoppelung führende Zusatzbetrag von ihm selbst - hinter einem vorgeschobenen Firmengeflecht - per eigener Faktura „ausgelöst.“

Aufgrund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens durch die Außenprüfung hat sich die Außenprüfung an die in dem von der Staatsanwaltschaft Wien in Auftrag gegebenen Gutachten gemachten Aussagen der ***11*** angeschlossen.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) bzw. in Einvernahmen vom Bf. durch die Polizei und Finanzverwaltung werden die in der eidesstattlichen Erklärung von Frau SJ gemachten Angaben angezweifelt, jedoch aufgrund Faktum 4 sehe man, dass diese als durchwegs glaubwürdig einzustufen sind.

Die Aussagen des Bf. jedoch, der während des jahrelangen Ermittlungsverfahrens sämtliche durch die Selbstanzeige der XXX - NameXXX GmbH vom 11.10.2007 bzw. durch die eidesstattliche Erklärung von Frau SJ gemachten Vorwürfe bestritt bzw. Falschaussagen gemacht und erst im Rahmen der Beschuldigteneinvernahme am 23.01.2013 durch die Staatsanwaltschaft Wien Geldrückflüsse aufgrund überhöhter Rechnungen an ihm zugegeben hat, seien als unglaubwürdig einzustufen.

Ein Rückfluss von Geldern konnte aufgrund des durch die Finanzverwaltung durchgeführten Ermittlungsverfahrens bzw. siehe auch das von der Staatsanwaltschaft Wien in Auftrag gegebenen Gutachten der ***11*** (von SV) vom Mai 2011 - nur an den Bf. festgestellt werden.

Eine Weiterleitung der Gelder habe vom Bf. belegmäßig nicht nachgewiesen werden können. Deshalb würden sich die steuerlichen Konsequenzen auch beim Bf. als natürliche Person und nicht auf Basis des Dienstverhältnisses mit der XXX - NameXXX GmbH ergeben.

Die Berufung sei daher nach Ansicht der Außenprüfung in allen Punkten abzuweisen.

Die in der Berufung erwähnten an die MR Kft bezahlten „nützlichen Aufwendungen“ betreffen bereits verjährte Zeiträume bzw. die XXX - NameXXX GmbH und seien deshalb nicht Teil des Ermittlungsverfahrens.

4. Mit Eingabe vom 21.11.2016 legte der steuerliche Vertreter folgende Urkunden dem Bundesfinanzgericht vor:

- Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien, als Schöffengericht vom ***17***, GZ ***18***
- Entscheidung des Obersten Gerichtshofes zur Zahl ***19***

Ergänzend wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass durch das rechtskräftige Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien festgehalten werde, dass gegen den Bf. keinesfalls ein Befugnismissbrauch vorgelegen habe und die vom Bf. ausgezahlten Beträge einerseits zweckdienliche Ausgaben für das Geschäft seines Dienstgebers gewesen seien, andererseits die unter Anklage gestellten Genehmigungen und Bezahlungen von überhöhten Scheinrechnungen durch das Straflandesgericht Wien als unrichtig, wie nicht gegeben, beurteilt worden seien.

5. Mit Eingabe vom 30.03.2022 ergänzte das Finanzamt die Beschwerdevorlage vom 29.11.2013 wie folgt:

Zu Tz 4 des Berichts über die Außenprüfung vom 15.04.2013 (= Faktum V des Urteils vom ***17*** des Landesgerichts für Strafsachen Wien):

Dazu werden Kontoauszüge des Kontos lautend auf den Bf. bei der Raiffeisen Bank RT, 1054 Budapest (Branche RBH-Sopron) mit der Kontonummer ***5*** vorgelegt. Der Bf. sei hinsichtlich des Kontos laut beiliegenden Unterschriftenblättern verfügungsberechtigt gewesen. Auf dem Konto seien Zahlungseingänge in Höhe von 74.173,40 € mit Buchungsdatum 10.12.2004 sowie 86.419,83 € mit Buchungsdatum 07.06.2005 in Zusammenhang mit den Rechnungslegungs- und Zahlungsvorgängen zur Abschöpfung von Geldern der TA GmbH (vormals XXX - NameXXX GmbH, nunmehr *** GmbH) zur Finanzierung von behaupteter Weise erfolgten Schmiergeldzahlungen ersichtlich. Die maßgeblichen Überweisungsbelege der

8 ***1*** LLC und die zugrundeliegenden Rechnungen des Bf. vom 01.12.2004 und 25.05.2005 werden ebenfalls vorgelegt.

Aus diesen Unterlagen ergebe sich unzweifelhaft, dass jedenfalls diese Gelder als Ausfluss seiner nichtselbständigen Tätigkeit für die TA GmbH (vormals XXX - NameXXX GmbH, nunmehr *** GmbH), in die Verfügungsmacht des Bf. gelangt sind, was auch durch das Protokoll zur Beschuldigteneinvernahme vom 23.01.2012 bestätigt werde (siehe auch Seite 10 des Urteils des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom ***17*** und zum vom Bf. im wesentlichen zugestandenem Rechnungskreislauf Seite 25 des Urteils).

Ob die dem Bf. auf dessen angeführten Konto zugeflossenen Schmiergelder letztendlich bei ihm als Bereicherung verblieben, oder tatsächlich als Schmiergelder Verwendung fanden, ist eine Frage der vom Bundesfinanzgericht zu treffenden Beweiswürdigung. Aus der Möglichkeit der Leistung von Schmiergeldzahlungen im Berufsfeld des Bf. ergebe sich jedenfalls nicht notwendigerweise, dass die angeführten Gelder tatsächlich (zur Gänze) eine derartige Verwendung fanden.

Eine Bindung an das Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien bestehe jedenfalls nicht (vgl. Ritz⁷, BAO, § 116 Rz 14).

Aus der Übersetzung der Unterlagen zu den Unterschriftsproben ergebe sich auch ein Indiz, dass die Gattin des Bf. auf dessen Konto zeichnungsberechtigt gewesen sei, was für die private Veranlassung der Einrichtung des Kontos und privaten Verwendung der darauf zugeflossenen Gelder spreche.

Die solcher Art als Ausfluss der dienstlichen Tätigkeit erlangten Vorteile stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Für allfällige Überlegungen, von einer verdeckten Ausschüttung/Vorteilszuwendung der Dienstgeber-GmbH an deren Gesellschafterin ***24*** GmbH und von dieser an den Bf. als deren Gesellschafter auszugehen, bestehe kein Raum. Die ***24*** GmbH sei in Zusammenhang mit vorstehendem Sachverhalt nie bereichert worden und habe sie auch nie die Verfügungsmacht über die Gelder gehabt. Auch sei ein entsprechender Bereicherungsvorsatz der XXX - TA GmbH nicht erkennbar und nicht gegeben. Weiter sei die Subsidiaritätsbestimmung des § 27 EStG 1988 zu beachten. Einkünfte aus Kapitalvermögen seien Einkünfte ... soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

Als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien die erlangten Vorteile im Veranlagungsweg zu erfassen. Ein Wissen des Dienstgebers um die gegenständliche Vorteilserlangung, das eine allfällige Lohnsteuerabzugspflicht der TA GmbH als Dienstgeber hätte auslösen können, könne nicht als gegeben angenommen werden. Dafür reiche das Wissen des Bf. als Geschäftsführer der TA GmbH nicht aus. Die Bestellung des Geschäftsführers einer GmbH und somit auch die Bestimmung seiner Bezüge falle in die alleinige Zuständigkeit der Gesellschafter/ der Generalversammlung, die grundsätzlich mit Mehrheitsbeschluss darüber entscheidet. In

Umgehen des zuständigen Organs Generalversammlung der GmbH erlangte Bezüge können keine Lohnsteuerpflicht der GmbH auslösen (vgl. VwGH vom 22.10.1997, 95/13/0036).

Dazu aus der Beschuldigtenvernehmung vom 23.01.2012 Seite 7 auch in Zusammenhang mit dem Konto in Sopron: „Über Befragen gebe ich an, dass die Mehrheitseigentümer der XXX - NameXXX GmbH grundsätzlich in Kenntnis waren, dass geschmiert werden muss. Die konkreten Konstruktionen und die Abläufe kannte niemand.“ Daraus erhellt, dass die Erlangung der konkreten gegenständlichen Vorteile durch den Bf. nicht mit dem Willen der TA GmbH erfolgte.

Auch im Veranlagungsweg zu erfassen wären durch die Gesellschafterin ***24*** GmbH an den Bf. (ohne Kapitalertragsteuerabzug) durchgeleitete verdeckte Ausschüttungen, so das Bundesfinanzgericht zur Ansicht gelangt, dass solche als Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen.

§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum maßgeblichen Fassung lautete:

§ 41. (1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtwert 730 Euro übersteigt,

...

Als andere Einkünfte im Sinne dieser Bestimmung sind auch theoretisch dem Kapitalertragssteuerabzug unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen anzusehen, die mangels tatsächlich erfolgten Kapitalertragsteuerabzuges nicht durch einen Kapitalertragsteuerabzug endbesteuert sind.

Weiters sei auf den für den Veranlagungszeitraum 2005 durch den Zufluss von Bezügen nach § 69 Abs. 5 EStG 1988 Bezug erfüllten Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 hinzuweisen (Ausdruck aus der Datenbank beiliegend).

Weiters wird das Gutachten von SV vom Mai 2011 vorgelegt. Auch Befund und Gutachten (Punkt 4.2.) würden die oben angeführten Zuflüsse an den Bf. (Punkt 4.1.6 ff Faktum MR Kft) bestätigen.

Die vorstehenden Ausführungen würden auch für die unzweifelhaften Geldzuflüsse gelten (siehe die beiliegenden Protokolle über Beschuldigtenvernehmungen (Bf. und AU***1***) an den Bf., die sich aus den Barabhebungen von AU***1*** bzw. des Bf. vom Schweizer Konto Nr. ***25*** lautend auf die RA Ltd, ergeben.

Beigelegt wurde dieser Eingabe folgende Unterlagen;

- Schreiben der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29.12.2010 zum Rechtshilfeersuchen der StA Wien vom 13.04.2010
Schweizer Konten der RA Ltd., s.r.o. und ***8*** ***1*** LLC
2 Überweisungsbelege der ***8*** ***1*** LLC vom 09.12.2004 und 27.05.2005
- Gutachten von SV vom Mai 2011
- Schreiben vom 27.10.2012 Städt. A Győr zum Rechtshilfeersuchen der StA Wien ZI 601 St 3/11t – Übersetzung
Kontoauszüge Raiffeisen Bank RT, 1054 Budapest (Branche RBH-Sopron) mit der Kontonummer ***20***,
Unterschriftsprobenblätter,
2 Rechnungen des Bf. vom 01.12.2004 und 25.05.2005 an die ***8*** Cargo LLC
- Protokoll Beschuldigteneinvernahme Bf. vom 23.01.2012
- Protokoll Beschuldigteneinvernahme AU***1*** vom 23.02.2012
- E-Mail des Prüfers vom 23.02.2012 über Aushändigung der Kontoauszüge des ungarischen Bankkontos durch den Bf.
- 3 Seiten Ausdruck aus der DB2

Diese Eingabe wurde mittels Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 04.04.2022 dem Bf. zwecks Wahrung des Parteienghört zur Kenntnis gebracht und die Möglichkeit zu einer etwaigen Stellungnahme eingeräumt.

6. Mit Eingabe vom 13.04.2022 hat der Bf. eine Stellungnahme zur Ergänzung der Beschwerde vorlage vom 31.03.2022 wie folgt abgegeben.

1. Zunächst wird die Sachverhaltsdarstellung, wie von der Finanzverwaltung vorgetragen, betreffend das Konto bei der Raiffeisenbank RT, Budapest außer Streit gestellt.

Geteilt wird auch die Einschätzung des Finanzamtes, dass diese Gelder ein Ausfluss der nichtselbständigen Tätigkeit des Bf. bei seinem Dienstgeber damals die XXX - NameXXX GmbH war. Zu dieser Schlussfolgerung kommt auch das Straflandesgericht im Urteil vom ***17***, Gz ***26***, welches der Bf. dem Bundesfinanzgericht vorgelegt hat.

Geteilt wird allerdings nicht die Vermutung der Abgabenbehörde die Gelder nicht im Auftrag und mit Wissen des Dienstgebers eingesetzt wurden, sondern habe jedenfalls das Straflandesgericht in für die Bf. fehlerfreien Würdigung der getätigten Aussagen erkannt, dass tatsächlich die Schmiergeldzahlungen an Dritte geleistet wurden, was im Übrigen von den mit dem Speditionsgeschäft im Osten tätigen Zeugen im Strafverfahren auch so bestätigt wurde.

Rechtlich verbleibt es letztlich bei der von der Abgabenbehörde nach Ansicht des Bf. nach richtig vorgenommenen Würdigung, die wie folgt lautet:

“Die solcher Art als Ausfluss der dienstlichen Tätigkeit erlangte Vorteile stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.”

Geteilt wird allerdings nicht die Rechtsaufsicht des Finanzamtes, dass diese Einkünfte auf dem Veranlagungsweg zu erfassen wären, sondern sind diese im Wege des Lohnsteuerverfahrens und gegebenenfalls mit einem Haftungsbescheid beim Dienstgeber einzufordern. Die von der Abgabenbehörde vorgetragene Darstellung, ein Wissen des Dienstgebers um die gegenständliche Vorteilserlangung könne nicht als gegeben angenommen werden, widerspreche den Zeugenaussagen im Strafverfahren, sowie auch den objektiven Dokumenten.

Die Gewinn- und Verlustrechnung des Dienstgebers wurde im Strafverfahren vorgelegt und scheint dort als eigener Aufwandsposten jedes Jahr der Posten „Provisionen an Dritte“ auf. Der Dienstgeber habe daher von diesen Provisionen wissen müssen, da ja das Rechenwerk, also die Buchhaltung im Unternehmen selbst geführt wurde und die entsprechenden Mitarbeiter an den zuständigen Mitarbeiter des Konzernrechnungswesens berichtet haben. Der Bf. sei für das operative Geschäft zuständig gewesen, aber nicht für die Buchhaltung und Bilanzierung. Davon abgesehen, sei es bei Tochtergesellschaften die letztlich im T-Konzern angesiedelt sind, völlig ausgeschlossen, dass Konzerngesellschaften - die letztlich in den Konzernabschluss einfließen - relevante Buchhaltungs- oder Gewinn- und Verlustkonten ausgewiesen werden, welche den Konzern bzw. deren Mitarbeitern des Gesellschafters T nicht bekannt wären.

Es sei daher richtigerweise so, dass gerade davon auszugehen ist, dass der Dienstgeber damals die TA GmbH, von den Provisionen und deren Abwicklung Kenntnis hatte und somit die Kenntnis beim Dienstgeber vorlag.

Rechtlich sei darauf zu weisen, dass die Einkünfte nach § 25 EStG 1988 bereits dann vorliegen, wenn ihre Wurzel im Dienstverhältnis gegeben ist (vgl. Jakom, EStG¹⁴, Rz 1 für das Jahr 2021) und erfolge die Erfassung von nichtselbständigen Einkünften im Veranlagungsweg prinzipiell nur in Ausnahmefällen, etwa bei fehlenden Arbeitgebern im Inland oder Botschaftsangehörige, die als exterritoriale Dienstgeber nicht zum Steuerabzug verhalten werden können (Jakom, EStG¹⁴, § 25 Tz 2). Wenn somit der Dienstgeber von Zahlungen Kenntnis hat, oder sie hätte kennen müssen, so falle auch dieser Teil der Einkünfte unter die Regel der nichtselbständigen Bezüge mit Lohnsteuerabzugspflicht des Dienstgebers.

Aufgrund der nunmehr ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 20.06.1995, 92/13/0061) sei selbst bei Auszahlung durch den Alleinvorstand (was im gegenständlichen Fall ja gar nicht der Fall war) eine allfällige Erfassung im Wege der nichtselbständigen Arbeit beim Dienstgeber vorzunehmen, keinesfalls im Veranlagungswege.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis folgende Würdigung vorgenommen:

"Da der Vorstand, soweit der als vertretungsbefugtes Organ der AG der Auszahlung der in Streit stehenden Beträge an die Beschwerdeführerin zustimmte, den Willen der juristischen Person repräsentierte, hat die belangte Behörde dadurch, dass sie die Ansicht vertrat, die in Streit stehenden Beträge wären gegen den Willen der AG an die Beschwerdeführerin ausgezahlt worden, die Rechtslage verkannt."

Gerade unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erscheint uns daher einer Erfassung im Veranlagungswege nicht gesetzeskonform zu sein und sei daher nur die Erfassung im Lohnsteuerverfahren möglich.

2. Eine im Veranlagungsweg zu erfassende verdeckte Gewinnausschüttung einer inländischen GmbH, unter Missachtung eines möglichen Kapitalertragsteuerabzuges, erscheine der Bf. keinesfalls zulässig zu sein und könne der (fehlenden) Kapitalertragsteuerabzugspflicht im Wege einer Veranlagung nicht quasi kompensiert werden. Wenn kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte vorliegen, so wären entsprechende Haftungsbescheide beim Abzugspflichtigen erlassen zu gewesen.

Alle diese Vorgänge, sei es nun Lohnsteuerabzug, sei es mögliche Kapitalertragsteuervorgänge (für die im Übrigen der Sachverhalt gar nicht geeignet sei und auch keine Feststellungen auf der Sachverhaltsebene ausreichend vorliegen würden) seien jedenfalls verjährt und hätten auch im Jahr 2013 für die Jahre 2003 bis 2005 keine Haftungsbescheide mehr erlassen werden können.

7. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat

Mit Eingabe vom 24.06.2022 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) hatte im Zeitraum zwischen 16.09.1999 und 25.01.2007 die Position des Geschäftsführers der XXX - NameXXX GmbH inne, wobei er bis 04.01.2001 als alleiniger Geschäftsführer fungierte. In den Jahren 2003 und 2004 bezog er ausschließlich als Geschäftsführer der XXX - NameXXX GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Jahr 2005 bezog der Bf. neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Bezüge von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 48,99 €.

Die XXX - NameXXX GmbH war im Gütertransport tätig.

Der Bf. war im in Rede stehenden Unternehmen zunächst Angestellter, dann Handlungsbevollmächtigter und später auch Prokurist. In den verfahrensgegenständlichen Jahren hielt der Bf. eine (mittelbare) Beteiligung von 12,5% als Alleingesellschafter der ***24*** GmbH (FN ***15***) an der XXX - NameXXX GmbH. Ebenso hielt in den verfahrensgegenständlichen Jahren AU***1*** eine (mittelbare) Beteiligung von 12,5% als Alleingesellschafter der Anlagen- und Waggonvermietungs GmbH (FN 98720b) an der XXX - NameXXX GmbH.

Die XXX Transportmittel- Vermietung- und SpeditionsgesmbH wurde 1993 gegründet und der Bf. wurde als Geschäftsführer eingesetzt. 1997 wurde das Unternehmen mit der XXX - Transpetrol Internationale B- GmbH als übernehmende Gesellschaft und im Jahr 1999 mit der E zur XXX - NameXXX GmbH verschmolzen.

Vor der Übernahme wurde eine due dilligence Prüfung durchgeführt, die beiden bisherigen Eigentümer (der Bf. und AU***1***) legten gegenüber den Entscheidungsträgern der XXX - NameXXX GmbH offen, dass die XXX - NameXXX GmbH auch deswegen so gute Umsätze erziele, weil im Zusammenhang mit den Ostgeschäften in der Slowakei, in Tschechien und in Ungarn Bargeldbeträge an dortige Entscheidungsträger fließen, welche in den Bilanzen unter der Position Provisionen an Dritte ersichtlich sind. Diese Zahlungen waren notwendig, um reibungslose Abläufe beim Transport sicherstellen zu können (Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien, Seite 6).

Von den verantwortlichen Entscheidungsträgern der XXX - NameXXX GmbH wurde dem Bf. zu verstehen gegeben, dass solche Provisionen - Schmiergeldzahlungen - nicht zur Firmenpolitik gehören und offiziell nicht toleriert werden können, es jedoch erwartet werde, dass die Geschäfte weiterhin so laufen wie bisher (Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien, Seite 18).

Der Bf. schloss daraus, dass die Firmenleitung es nicht so genau wissen wollte, diesen Umstand jedoch zur Kenntnis nahm und fühlte sich ermutigt, die bisherige Vorgangsweise beizubehalten und Schmiergelder an die jeweiligen Verantwortlichen zu übergeben.

Dazu bediente er sich wie in den Feststellungen der Außenprüfung dargestellten Vorgangsweise.

Die XXX - NameXXX GmbH war im Bereich der Bahnspedition und zwar im Geschäftsbereich ost- und südeuropäische Verkehre tätig und organisierte als Bahnspezialist Transporte verschiedener Produktgruppen wie Kohle/Koks, chemische Produkte, Mineralöl und Stahlprodukte. Sie nützte ihre Kontakte zur Umsetzung der gesamten logistischen Organisation, führte jedoch keine eigene operative Tätigkeit durch.

Nach einer eidesstaatlichen Aussage von Frau SJ vom 14.08.2007 fand bei der XXX - NameXXX GmbH eine Außenprüfung für die Jahre 2001 bis 2006 statt, wonach eine Abgabenverkürzung durch Ausstellung von Scheinrechnungen durch den Bf. vermutet wurde. Frau SJ war bei der XXX – NameXXX GmbH als Prokuristin tätig.

Sie gab zu Protokoll, dass sie im Oktober und November 2004 von ihrem Vorgesetzten, dem Bf., angewiesen wurde, XXX - Auftragsnummern für bereits abgeschlossene Kohlentransporte von der polnisch-tschechischen Grenze nach Österreich herauszusuchen und an Herrn PK, den damaligen Geschäftsführer der ***1*** Wien Spedition GmbH (FN 33), welche damals Mehrheitseigentümerin der ***1*** WW SP.z.o.o. in Polen war, zu übermitteln. Dieser Vorgang habe den Zweck gehabt, fingierte Rechnungen für tatsächlich nicht erbrachte Leistungen zu erstellen, die vom Bf. damit begründet wurden, dass das Unternehmen zuviel Gewinn mache.

Aufgrund der von der Außenprüfung getroffen Feststellungen, dass die XXX - NameXXX GmbH Schein- bzw. überhöhte Rechnungen bezahlt hat, die letztlich dem Bf. zugeflossen sind, wurden diese - im Schätzungswege in Höhe von 85% - festgestellten Beträge dem Bf. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug im Veranlagungsweg zugerechnet.

In den wiederaufgenommenen Verfahren wurden beim Bf. im Veranlagungsweg folgende Beträge als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug festgesetzt:

2003	158.965,27 €
2004	238.040,36 €
2005	112.606,28 €

Im Gutachten wurde festgestellt, dass wie in der Sachverhaltsangabe dargestellt Gelder durch die an die XXX – NameXXX GmbH gelegten Eingangsrechnungen mehrerer Lieferanten abgeschöpft wurden (Gutachten, Band 1, S 201, Tz 494). Ein tatsächlicher und direkter Geldrückfluss an den Bf. betreffend die ursprünglich aus der XXX – NameXXX GmbH abgeschöpften Gelder war im Falle der MR Kft (Tz 4 bzw. Faktum IV, Tz 497) nachvollziehbar.

Im Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien wurde jedoch festgestellt, dass es sich bei der Feststellungen Tz 3 (Faktum III im Urteil) - MK, Polen - und Tz 1 (Faktum IV im Urteil) – ***8*** ***1*** W Spolka, Polen - um keine Scheinrechnungen, sondern um Rechnungen für tatsächlich erbrachte Leistungen handelte (siehe Urteil Seite 13).

Weiters wurde im Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien festgestellt, dass nicht festgestellt werden konnte, dass die Gelder, die der Bf. für die Schmiergeldzahlungen flüssig machte, ihm persönlich zugeflossen sind und er sich dadurch bereichert hat (siehe Urteil Seite 13 letzter Absatz).

Festgestellt wird auch, dass der Bf. im Rahmen seiner Tätigkeit im Speditionswesen Schmiergelder zwecks schnellerer Abfertigung der beladenen Lastkraftfahrzeuge gezahlt hat (Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien, Seite 13).

Die Rechnungen an die MR Kft waren sachlich begründet und erfolgten zu Recht (Tz 4, Faktum V im Urteil, Seite 9, Gutachten, Band 1, S 202, Tz 498). Festgestellt wurde vom Landesgericht für Strafsachen weiters, dass es notwendig war, die Schmiergelder an Entscheidungsträger zu bezahlen um günstige Tarife von der ungarischen Bahn zu erhalten.

In der Hauptverhandlung vor dem Landesgericht für Strafsachen relativierte Frau SJ ihre Anschuldigungen gegen den Bf. und sagte aus, dass sie die Ausstellung von Scheinrechnungen vermutet hat bzw davon ausgegangen ist. Sie schloss klar aus, dass sie selbst derartige Rechnungen geschrieben hat und konnte nicht bestätigen, dass der Bf. die Rechnungen selbst geschrieben hat.

Tatsache ist jedoch, dass Frau SJ mit dem Auftrag des Bf. konfrontiert gewesen sein musste, Rechnungen frei zu geben, für die es tatsächlich keine Leistungen gegeben hat (Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien, Seite 17).

Laut Gutachten von SV gibt es zu Faktum I ***8*** - ***1*** W keine Kick-back Zahlungen (Tz 174 zu 4.1.3.2.4. zu ***8*** - ***1*** W s.r.o., S 76 und Befund S 78, Tz 181, S 202, Tz 500).

Hinsichtlich Faktum IV (Tz 1) waren die Angaben in der Sachverhaltsbekanntgabe vom 11.10.2007 objektivierbar und nachvollziehbar (S 202, Tz 498).

Hinsichtlich Faktum III liegen Zahlungsbestätigungen von MK vor, dieser bestätigt den Erhalt der Gelder. Aufgrund der Antwort der polnischen Finanzbehörde gibt es erhebliche Anzeichen, dass die inkriminierten Rechnungen von MK nicht in dessen Rechnungswesen erfasst wurden. Weitergehende Überprüfungen waren aufgrund des Auslandssachverhaltes nicht möglich (Tz 501, S 202).

Laut Gesamtbetrachtung ergeben sich im Gutachten folgende Feststellungen (S 204f, Tz 504):

- Faktum IV: MR Kft: Es gab einen Geldfluss an den Bf. und AU***1***.
- Faktum II: ***2*** s.r.o. - verjährt
- Faktum I: ***8*** - ***1*** W, Polen, kein Rückfluss feststellbar.
- Faktum III: MK – Vorliegen von Bestätigungen von Barauszahlungen.

Es wird auch festgestellt, dass der Bf. anlässlich seiner Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft am 23.01.2013 die Existenz eines Kontos in Ungarn bestätigte. Auf dieses Konto sind überhöhte Gelder überwiesen und für Schmiergeldzahlungen verwendet worden.

Der Bf. wurde im Strafverfahren wegen des Verbrechens der Untreue gemäß § 259 Z 3 StPO freigesprochen.

Das gegen den Bf. eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG und § 38 Abs. 1 FinStrG wegen des Verdachtes der Hinterziehung von Einkommensteuer wurde mangels Beweise eingestellt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet auf den Feststellungen der Außenprüfung (Bericht vom 15.04.2013), wie der Zeugenvernehmung von Herrn PK vom 28.02.2008, der Beschuldigtenvernehmung von Frau JS durch die Polizei vom 15.04.2008 und ihrer Einvernahme durch die Finanzverwaltung vom 02.09.2008, der Beschuldigtenvernehmung vom Bf. durch die Polizei vom 16.04.2008, der Einvernahme durch die Finanzverwaltung vom 02.09.2008 und der Beschuldigtenvernehmung durch die Staatsanwaltschaft vom 21.02.2021, der Zeugenvernehmung durch die Polizei von Herrn JM vom 10.12.2008, der Beschuldigtenvernehmung von AU***1*** vom 23.02.2012, der eidesstaatlichen Erklärung von Frau SJ und dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom ***17***, GZ 127 HVv 34/14x sowie der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes zur Zahl ***19*** und der Einstellung des Finanzstrafverfahrens (Staatsanwaltschaft Wien, 608 St 8/19s).

Die Außenprüfung bei der XXX -TA GmbH erfolgte aufgrund einer eidesstaatlichen Aussage von der Mitarbeiterin SJ, dass der Bf. Scheinrechnungen ausgestellt habe (Aussage vom 14.08.2007). Diese Aussage hat Frau SJ im Strafverfahren deutlich relativiert (Urteil des Straflandesgerichtes Wien, Seite 15).

Die einvernommenen Personen PK, Frau JS, JM und D sagen übereinstimmend aus, dass Schmiergelder geflossen sind.

3. Rechtliche Beurteilung

Hingewiesen wird, dass die am 31.12.2013 anhängigen offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Strittig ist, ob hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren eine neu hervorgekommene Tatsache vorliegt, und in Falle der Bejahung dieser Frage, ob die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Diesbezüglich ist zu prüfen, ob beim Bf. Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit vorliegen (mit Lohnsteuerabzug) oder ob diese im Rahmen der Veranlagung (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) anzusetzen sind.

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005 erfolgte auf Basis der Feststellungen der Außenprüfung und wurden die verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheide im Jahr 2013 in Festsetzung von Einkünften ohne inländischen Steuerabzug erlassen. Diesbezüglich ist zu prüfen, ob von der verlängerten Verjährungsfrist von zehn Jahren bei hinterzogenen Abgaben auszugehen ist und im Falle der Verneinung dieser Frage, ob die Bescheide innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist von fünf Jahren bzw. der absoluten Verjährungsfrist von zehn Jahren erlassen wurden.

3.1.1. Verjährung

Die Beschwerde richtete sich zunächst gegen die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide mit der Begründung, dass die Einkommensteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 im Jahr 2013 nicht mehr erlassen werden hätten dürfen, da mangels vorsätzlicher Abgabenhinterziehung die in den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden festgesetzten Abgabenansprüche gemäß § 207 Abs. 2 BAO bereits verjährt wären.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die bescheidmäßige Festsetzung von Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Laut § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO idF BGBl I 57/2004 (Steuerreformgesetz) beträgt die Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, sieben Jahre. Gemäß § 323 Abs. 16 BAO tritt § 207 Abs. 2 BAO mit 01.01.2005 in Kraft.

Laut § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO idF BGBl I 105/2010 (Betrugsbekämpfungsgesetz) beträgt die Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre. Gemäß § 323 Abs. 27 BAO ist § 207 Abs. 2 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist.

Die relative Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben (gemäß § 207 Abs. 2 BAO) wurde durch das Steuerreformgesetz 2005 (BGBl I 57/2004) mit Wirkung ab 2005 von zehn auf sieben Jahre verkürzt und durch das BetrugsbekämpfungsgG 2010 (BGBl I 105/2010) wieder auf zehn Jahre verlängert.

Die Verlängerung betrifft aber nur (hinterzogene) Abgabenansprüche, die nach dem 31.12.2002 entstanden sind (§ 323 Abs. 27 BAO). Das heißt, dass für alle (hinterzogenen)

Abgabenansprüche, die bis einschließlich 31.12.2002 entstanden sind, die kürzere siebenjährige Verjährungsfrist gilt. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass für die Jahre 2003, 2004 und 2005 die längere zehnjährige Frist anzuwenden ist.

Nach § 207 Abs. 2 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide maßgeblichen Fassung (BGBl. I 2004/57, in Kraft getreten gemäß § 323 Abs. 16 BAO zum 01.01.2005) beträgt die Verjährungsfrist für eine Abgabefestsetzung „bei allen übrigen Abgaben“, sohin auch bei der beschwerdegegenständlichen, fünf Jahre. Nach dem zweiten Satz leg. cit. beträgt die Verjährungsfrist soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (absolute Verjährung).

Der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf jenes Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wurde. Die Verjährungsfrist begann also für die beschwerdegegenständlichen Jahre und Abgaben jeweils mit deren Ablauf.

Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Wenn – wie im gegenständlichen Fall – eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt, hat die Abgabenbehörde die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen. Die zuständigen Abgabenbehörden müssen bei Sachverhalten, deren Anfang der Verjährungsfrist länger als fünf Jahre her ist, differenzieren: Handelt es sich um hinterzogene Abgaben, die noch verfolgt werden dürfen, oder handelt es sich um sonstige Abgaben, die bereits verjährt sind.

Die Außenprüfung hat diese Frage bejaht und die zehnjährige Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben angesetzt.

Von der Staatsanwaltschaft Wien wurde ein Finanzstrafverfahren gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG und § 38 Abs. 1 FinStrG wegen des Verdachtes der Hinterziehung von Einkommensteuer in den Jahren 2001 bis 2006 durch als Geschäftsführer der XXX - NameXXX GmbH veranlasste Bezahlung von Scheinrechnungen, die an den Bf. zurückgeflossen seien, gegen den Bf. als

Beschuldigten eingeleitet. Dieses Verfahren wurde mangels Beweisen eingestellt, schon aus diesem Grund kann nicht die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben herangezogen werden.

Folglich ist im nächsten Schritt zu prüfen, ob der Bescheid innerhalb der allgemeinen (absoluten) Verjährungsfrist ergangen ist.

Nach den im gegenständlichen Fall anzuwendenden Verjährungsbestimmungen muss somit bei nicht hinterzogenen Abgaben innerhalb von fünf Jahren ab Entstehung des Abgabeanspruches eine nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung vorliegen, um die Verjährung zu unterbrechen und eine Fristverlängerung von einem Jahr zu bewirken.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen beginnt die Verjährungsfrist für die Veranlagung 2003 mit 31.12.2003, für die Veranlagung 2004 mit 31.12.2004 und für die Veranlagung 2005 mit 31.12.2005 und endet für das Jahr 2003 am 31.12.2008, für das Jahr 2004 am 31.12.2009 und für das Jahr 2005 am 31.12.2010, wenn die Verjährung nicht durch Amtshandlungen im Verlängerungsjahr unterbrochen wird.

Verjährungsunterbrechend wirken somit alle nach außen erkennbaren Amtshandlungen im Sinne im Außenbereich wahrnehmbarer behördlicher Maßnahmen, die auf die Geltendmachung eines Abgabeanspruches oder die Feststellung von Abgabepflichtigen zumindest im Ergebnis ausgerichtet sind.

Solche Unterbrechungshandlungen stellen z.B. Vorhalte, Anfragen, Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen, Erlassung von erstinstanzlichen Bescheiden, Berufungs(Beschwerde)-vorentscheidungen, vorläufige Bescheide, Feststellungsbescheide sowie vor allem abgabenbehördliche Prüfungen (siehe Ritz, Kommentar zur BAO⁶, Wien 2019, § 209, Tz 10ff) dar. Verfolgungshandlungen gelten ebenfalls als solche Amtshandlungen. Im gegenständlichen Fall wurden somit Unterbrechungshandlungen jedenfalls durch Einvernahmen der beteiligten Personen in den Jahren 2007 bis 2012 vorgenommen.

Die Bemessungsverjährung für die Einkommensteuer des Jahres 2003 wäre nach Maßgabe der Bestimmung des § 207 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des 31.12.2008, für das Jahr 2004 mit Ablauf des 31.12.2009 und für das Jahr 2005 mit Ablauf des 31.12.2010 eingetreten, wenn die Verjährung nicht unterbrochen wäre.

Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 2003 endet am 31.12.2008, durch Unterbrechungshandlungen im jeweiligen Verlängerungsjahr kann sich die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2013 verlängern (absolute Verjährung). Für die Veranlagung 2004 (2005) endet die

allgemeine fünfjährige Verjährungsfrist mit 31.12.2009 (31.12.2010) bzw. die absolute Verjährungsfrist mit 31.12.2014 (31.12.2015).

Die verfahrensgegenständlichen Bescheide ergingen im Jahr 2013, somit innerhalb der absoluten Verjährungsfrist. Schon durch die Erlassung der Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2003 am 17.06.2004, für das Jahr 2004 am 20.05.2005 und für das Jahr 2005 am 29.03.2007 verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, nämlich für 2003 bis 31.12.2009, für 2004 bis 31.12.2010 und für 2005 bis 31.12.2011.

Für diese Veranlagungsjahre wurden ebenso weitere Unterbrechungshandlungen, wie zum Beispiel die Eidesstattliche Erklärung SJ am 14.08.2007 und eine Sachverhaltsanzeige am 11.10.2007 an die Staatsanwaltschaft Wien durch die TA GmbH vorgenommen.

Durch die Beauftragung des Gutachtens am 20.02.2009 im Verlängerungsjahr für 2003 verlängert sich die Verjährungsfrist für das Jahr 2003 bis 31.12.2010, Für die Jahre 2004 und 2005 ist keine weitere Verlängerungshandlung erforderlich (Verjährungsfrist für 2004 endet am 31.12.2010 und für 2005 am 31.12.2011). Am 16.12.2010 – also in den Verlängerungsjahren für die Jahre 2003 und 2004 – hat der Prüfer mit dem Strafsachenleiter Kontakt aufgenommen, ebenso kam es zu einem weiteren Ergänzungsersuchen. Durch diese Amtshandlungen verlängerte sich die Verjährungsfrist für die Jahre 2003 und 2004 bis 31.12.2011. Für das Jahr 2005 ist keine weitere Verlängerungshandlung erforderlich. Im Jahr 2011, nämlich am 12.12.2011 wurde der Bf. durch die Abgabenbehörde einvernommen, wodurch sich die Verjährungsfrist für alle gegenständlichen Jahre um ein weiteres Jahr bis 31.12.2012 verlängerte. In diesem Verlängerungsjahr wurde der Bf. als Beschuldigter durch die Staatsanwaltschaft am 21.01.2012 einvernommen, die Verjährungsfrist wurde dadurch bis 31.12.2013 verlängert.

Durch die Bescheiderlassung für die gegenständlichen Jahre am 22.04.2013 wurde die zehnjährige – absolute - Verjährungsfrist gewahrt.

3.1.2. Wiederaufnahme des Verfahrens

Im nächsten Schritt ist das Vorliegen der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren zu prüfen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn 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.

Die Neufassung des § 303 ist mit 01.01.20214 in Kraft getreten und ist, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden (§ 323 Abs. 37 BAO).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH vom 26.01.1999, 98/14/0038, VwGH vom 26.07.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH vom 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH vom 26.07.2000, 95/14/0094; VwGH vom 21.11.2007, 2006/13/0107; VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0064).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH vom 23.02.2919, 2006/15/0314; VwGH vom 29.07.2010, 2006/15/0006; VwGH vom 31.05.2011, 2009/15/0135; VwGH vom 19.09.2013, 2011/15/0157).

Im gegenständlichen Fall ist durch die eidesstaatliche Aussage von Frau SJ, nämlich, dass überhöhte Rechnungen bzw. Rechnungen für nicht erbrachte Leistungen (Scheinrechnungen) ausgestellt wurden und diese Gelder nach einer Überweisung auf ein Schweizer Konto, über welches ausschließlich der Bf. Verfügungsberechtigt war, ihm zugeflossen sind, ein Beweismittel neu hervorgekommen. Diese existente Tatsache war im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt (nova reperta), folglich liegt ein Wiederaufnahmsgrund vor.

Eine Wiederaufnahme setzt – neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen – voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Diesbezüglich ist zu prüfen, ob beim Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ohne Lohnsteuerabzug vorliegen, die im Veranlagungsweg festzusetzen sind.

3.1.3. Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005

Strittig ist zunächst hinsichtlich der Einkommensteuer, ob die dem Bf. zugerechneten und im Veranlagungsweg festgesetzten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungswege oder beim Dienstgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzuges vorzuschreiben sind. Erst danach ist die Höhe dieser Einkünfte zu prüfen.

Der Bf. bezog im Jahr 2003 neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die er als Geschäftsführer bei der XXX – NameXXX GmbH bezog, Einkünfte aus

nichtendbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 465,10 € (Bescheid vom 17.06.2004), die unter dem Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 lagen und abgezogen wurden. Im Jahr 2004 bezog der Bf. ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Bescheid vom 20.05.2005). Im Jahr 2005 bezog der Bf. neben seinen lohnsteuerpflichtigen Einkünften Einkünfte der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Anlässlich der Außenprüfung bei der XXX - NameXXX GmbH wurden dem Bf. Einnahmen aus Scheinrechnungen und aus überhöhten Rechnungen zugerechnet, die im von der Außenprüfung festgestellten Ausmaß in den wiederaufgenommenen Verfahren im Veranlagungsweg festgesetzt wurden. Die Höhe der angesetzten Einkünfte basiert auf den Beträgen, die nach einigen Weiterleitungen von verschiedenen Unternehmen auf Konten (Schweiz bzw. Ungarn), über welche der Bf. Verfügungsberechtigt war, gutgeschrieben wurden, die jedoch in seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit keinen Niederschlag fanden. Diese Beträge wurden in den wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahren als Einkünfte ohne Lohnsteuerabzug der Besteuerung unterzogen.

Sowohl seitens der Abgabenbehörde als auch seitens des Bf. wurde übereinstimmend festgestellt, dass die in Rede stehenden Gelder Ausfluss der nichtselbständigen Tätigkeit des Bf. bei seinem Dienstgeber, die XXX – NameXXX GmbH war. Im Urteil des Straflandesgerichtes Wien fand sich auch diese Feststellung.

§ 41 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 € übersteigt,
2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind,
3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 zugeflossen sind,

...

Für die Jahre 2003 und 2004 trifft kein Pflichtveranlagungstatbestand zu, da er im Jahr 2003 andere Einkünfte von weniger als 730 € und im Jahr 2004 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat.

Im Jahr 2005 liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand vor, da der Bf. einen zweiten Lohnzettel von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft erhalten hat.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Unbestritten ist, dass der Bf. in den streitgegenständlichen Jahren nicht wesentlich an der XXX - Transpetrol Bahnspedition GmbH beteiligt war und als deren Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn, Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung sowie im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleisteten Vergütungen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen musste, dass derartige Vergütungen geleistet werden.

Danach hat jeder Dienstgeber bei jeder Lohnzahlung, also im Zeitpunkt des Zuflusses an den Arbeitnehmer Lohnsteuer einzubehalten.

Im Umkehrschluss des § 78 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 bedeutet dies, dass bei Kenntnis des Dienstgebers über die Gewährung eines Dritten von Vergütungen diese Beträge dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Nur bei Unkenntnis des Dienstgebers sind diese Einkünfte im Wege der Veranlagung anzusetzen.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind daher nur ausnahmsweise im Veranlagungsweg zu erfassen, so zum Beispiel wenn Entgelte von dritter Seite vorliegen. Entgelte von dritter Seite sind beispielhaft Versicherungsprovisionen, Einlösung von im Rahmen von Dienstreisen erworbenen Bonusmeilen durch den Arbeitnehmer für private Reisen, Bestechungsgelder für den Verrat eines Betriebsgeheimnisses zu verstehen.

Die streitgegenständlichen Einkünfte sind nicht unter Entgelte von dritter Seite zu subsumieren, weil diese Beträge aus Rechnungen, die die XXX – NameXXX GmbH ausgestellt hat resultieren. Bei den von der Außenprüfung festgesetzten Beträgen liegt kein Entgelt von dritter Seite vor.

Ebenso sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungsweg zu erfassen, wenn sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber Vorteile aneignet (z.B. bei Warendiebstählen, Veruntreuung, Untreue), also keine Zuwendungsabsicht des Arbeitgebers bzw. seiner zur Vertretung befugten Organen vorliegt.

Diese dem Bf. zugerechneten Beträge sind dann als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu beurteilen und nur im Wege der Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen, wenn sie dem Dienstnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers zugeflossen wären.

Im Erkenntnis vom 20.06.1995, 92/13/0061 führte der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Willensübereinstimmung mit dem Dienstgeber aus, dass ein „*Generaldirektor alle Rechte und Pflichten des Dienstgebers wahrzunehmen*“ hat, geht aber in der Folge davon aus, dass er damit nicht „selbst zum Dienstgeber wird“. Entscheidend ist aber nicht, ob Dr. R „selbst zum Dienstgeber“ wurde, sondern ob sein Handeln dem „Dienstgeber“, nämlich der AG, unmittelbar zuzurechnen war. Nun ergibt sich aber aus der dem Vorstand als Vertretungsorgan der AG obliegenden Geschäftsbesorgung, dass dieser die Verpflichtungen der Gesellschaft zu erfüllen und deren Rechte wahrzunehmen hat. Da die Gesellschaft durch die vom Vorstand in ihrem Namen abgeschlossenen Rechtsgeschäfte unmittelbar berechtigt und verpflichtet wird (vgl. Schiemer, Handkommentare zum österreichischen Recht, Aktiengesetz², 249 f), sind diesbezügliche Handlungen des Vorstandes unmittelbar der juristischen Person zuzurechnen. Insofern ist eine Trennung der AG von dem sie vertretenden (allenfalls Allein-)Vorstand nicht gerechtfertigt. Die Gesellschaft muss auch für allenfalls rechtswidrige Amtsverrichtungen ihres Vertretungsorgans einstehen (vgl. Schiemer, aaO, 250).

Die umfassende Vertretungsmacht des Vorstandes bringt es mit sich, dass auch Rechtshandlungen, die keinen rechtsgeschäftlichen Charakter im engen Sinn des Wortes haben, und auch sogenannte Realakte bis hin zu deliktischen Verhalten (nach richtiger Auffassung ist die AG als solche deliktsfähig) die AG (berechtigten und) verpflichten, wobei nur Voraussetzung ist, dass der Vorstand sein Verhalten in seiner Eigenschaft als Organ der AG gesetzt hat (vgl. Schiemer/Jabornegg/Strasser, Aktiengesetz, Kommentar³, 464).“

Der Bf. war als Geschäftsführer in einem aufrechten Dienstverhältnis bei der XXX - NameXXX GmbH tätig, und somit als Vertretungsorgan der Gesellschaft mit der ihm obliegenden Geschäftsbesorgung betraut, sodass dieser die Verpflichtungen der Gesellschaft zu erfüllen und deren Rechte wahrzunehmen hatte.

Der Bf. wurde aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung wegen Untreue gegenüber der XXX - NameXXX GmbH strafrechtlich angeklagt, wobei der Bf. in allen Punkten freigesprochen wurde, da er seinen Dienstgeber nicht geschädigt hat (Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen, ***26***).

Da der Geschäftsführer – hier der Bf. - soweit er als vertretungsbefugtes Organ der GmbH der Auszahlung der in verfahrensgegenständlichen Beträge an verschiedene Firmen bzw. Personen zustimmte, den Willen der juristischen Person repräsentierte, kann nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die in Rede stehenden Beträge gegen den Willen der Gesellschaft ausgezahlt wurden.

Im Falle der Verschaffung eines Vorteiles aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer einer GmbH ist der Steuerpflichtige wie bereits oben ausgeführt nur im Veranlagungswege zu erfassen, wenn ihm gegen den Willen des Dienstgebers der Vorteil zugeflossen wäre. Da der Bf. als vertretungsbefugtes Organ der GmbH den Willen der Gesellschaft repräsentierte, sind die Einkünfte im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung dem Dienstgeber, hier der XXX - NameXXX GmbH im Haftungswege vorzuschreiben und nicht im Wege der Veranlagung.

Der Bf. hat die Gesellschaft durch seine in ihrem Namen abgeschlossenen Rechtsgeschäfte unmittelbar berechtigt bzw verpflichtet, so sind seine Handlungen als Geschäftsführer unmittelbar der juristischen Person zuzurechnen. Feststellungen, dass der Bf. in eigenen Namen aufgetreten ist, wurden nicht getroffen.

Aus den vorliegenden Unterlagen (Zeugenaussagen) ist ersichtlich, dass der Dienstgeber, hier die Mehrheitsgesellschafter, zwar von den Schmiergeldzahlungen Kenntnis hatte, aber eben nicht wirklich wissen wollten, aus welchen Gründen die Geschäfte florierten. Nicht unbeachtlich ist der Umstand, dass diese „Provisionen“ in der Buchhaltung – unter dem Posten „Provisionen an Dritte“ - ihren Niederschlag fanden und diese Tatsache anlässlich einer due dilligence Prüfung den Entscheidungsträgern zur Kenntnis gebracht bzw. offengelegt wurde. Dieses Nichtwissenwollen der Mehrheitsgesellschafter bzw. des Dienstgebers kann diese nicht exkulpieren, sodass abgeleitet werden kann, dass diese Zahlungen nicht gegen den Willen des Dienstgebers erfolgt sind. Schon allein dieser Umstand widerspricht der Ansicht der Finanzbehörde, dass diese Zahlungen gegen den Willen des Dienstgebers erfolgten.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die von der Außenprüfung angesetzten Einkünfte nicht im Veranlagungsweg festzusetzen sind, da der Bf. nicht gegen den Willen seines Dienstgebers gehandelt hat. In diesem Fall unterlagen die dem Bf. tatsächlich zugeflossenen und von ihm vereinnahmten Einnahmen dem Lohnsteuerabzug durch den Dienstgeber und wären mit einem Haftungsbescheid beim Dienstgeber einzufordern gewesen.

Es ist dem steuerlichen Vertreter des Bf. zuzustimmen, wenn er im gegenständlichen Verfahren eine im Veranlagungsweg zu erfassende verdeckte Gewinnausschüttung einer inländischen GmbH, unter Missachtung eines möglichen Kapitalertragsteuerabzuges als nicht zulässig erklärt und kann eine (hier fehlende) Kapitalertragsteuerabzugspflicht im Wege einer Veranlagung nicht kompensieren.

Zu dem vom Finanzamt angeführten Erkenntnis des VwGH vom 22.10.1997, 95/13/0036 ist auszuführen, dass die Sachverhalte nicht vergleichbar sind. In diesem Erkenntnis wurden die dem Abgabepflichtigen zugeflossenen Gelder vom Verwaltungsgerichtshof als Vorteile beurteilt, die er sich gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft hatte, und die daher im Veranlagungsweg zu erfassen waren. *„Die Einnahmen – 14 Zahlungen im Jahr, „aus dem Sonderfonds gewährten Zulagen“ – kamen dem Abgabepflichtigen nicht auf der Basis eines Beschlusses des für den Verein in diesem Umfang vertretungsbefugten Organs zu, sondern im*

Ergebnis eines – von ihm in strafrechtlich relevanter Weiser unterstützten – deliktischen Verhaltens eines Organwalters mit dem sich nach den strafgerichtlichen Tatsachenfeststellungen dieser Organwalter auch außerhalb des ihm formal eingeräumten Vertretungsrahmens begeben hatte.“

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. nicht die zuständigen Organe Generalversammlung der GmbH umgangen, sondern sind diese Zahlungen im Namen der GmbH und mit – zumindest mit latent vorhandenen - Wissen der zuständigen Organe und folglich nicht gegen den Willen des Arbeitgebers erfolgt.

Auch die Ausführungen des Finanzamtes unter Hinweis auf § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, dass zumindest für das Jahr 2005 ein Pflichtveranlagungstatbestand vorliegt, gehen ins Leere, da auch im Falle einer Pflichtveranlagung die oben angeführten Beträge nicht im Veranlagungsweg beim Bf. anzusetzen, sondern dem Dienstgeber im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung vorzuschreiben sind.

Bezüglich der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren ist somit nicht nur erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, sondern auch, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einem im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführt.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungsrelevante Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Erstbescheides noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen – wie im gegenständlichen Fall – und die Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführt. Diese Voraussetzung liegt hier nicht vor, da diese neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid führen.

Mangels Vorliegen der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren war der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide Folge zu geben, die Wiederaufnahmsbescheide sind ersatzlos aufzuheben. Die ebenfalls mit Beschwerde angefochtenen Einkommensteuerbescheide sind ex lege gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand getreten. Die Erstbescheide (Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005) leben wieder auf.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Revision ist nicht zulässig, da die zugrundeliegende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet ist. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch als nicht uneinheitlich zu beurteilen. Ebenso liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Wien, am 28. Juni 2022