

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Andrea Müller-Dobler MBA MSc, den Richter Ri 2 sowie die fachkundigen Laienrichter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CENTURION Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Hegelgasse 8, 1010 Wien, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 27. Mai 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr Finanzamtes Österreich) vom 22. April 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2003, 2004 und 2005, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. Februar 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***2***

zu Recht erkannt:

I.I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

I.II. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2005 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe dieser Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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.) erklärte in den verfahrensgegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer der T-GmbH (im folgenden T). Im Jahr 2003 erklärte der Bf. neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit weiters Einnahmen aus nicht endbesteuerungsfähigen Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von 465,10 € (Bescheid vom 17.06.2004), die unter dem Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 idgF BGBl I Nr. 59/2001 lagen und folglich vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wurden. Im wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahren 2003 wurden diese Einkünfte laut Einkommensteuerbescheid vom 22.04.2013 aufgrund der neu festgesetzten Einkünfte in Höhe von 158.965,27 € ohne inländischen Steuerabzug nicht mehr abgezogen. Im Jahr 2004 bezog der Bf. ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Jahr 2005 bezog der Bf. neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bei der T auch Einkünfte von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Am 14.08.2007 legte Frau SJ, Prokuristin bei der T eine Eidesstattliche Erklärung ab, wonach der Bf. für die T Scheinrechnungen ausgestellt habe.

Daraufhin erstattete die T-A (davor T, Firmenbuchnummer FN 0000000e) am 11.10.2007 Selbstanzeige nach § 29 FStrG.

In weiterer Folge wurde sowohl bei der T, ein Speditionsunternehmen, als auch beim Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG für die Jahre 2001 bis 2006 durchgeführt.

Nach umfangreichen Sachverhaltsermittlungen, verschiedenen Erhebungen, Einvernahmen, auch unter anderem des Bf. durch die Außenprüfung und der Staatsanwaltschaft Wien, bekräftigt durch ein von der Staatsanwaltschaft Wien in Auftrag gegebenes Gutachten des Sachverständigen Gutachter wurden Feststellungen getroffen, dass dem Bf. Zahlungen ohne Anspruchsgrundlage zugutekamen. Diese Beträge wurden als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug qualifiziert und dem Bf. im Wege der Veranlagung vorgeschrieben.

Am 11.12.2012 fand bei der Außenprüfung des Bf. die Schlussbesprechung statt und am 15.04.2013 wurde gemäß § 150 BAO ein Prüfbericht über das Ergebnis der Außenprüfung erstellt.

Daraufhin wurden mit Bescheiden, jeweils vom 22.04.2013, die verfahrensgegenständlichen Jahre beim Bf. wiederaufgenommen und entsprechende Einkommensteuerbescheide erlassen.

Aufgrund der von der Außenprüfung getroffenen Feststellungen, dass die T Scheinrechnungen ausgestellt bzw. überhöhte Rechnungen bezahlt habe, die letztlich dem Bf. zugeflossen seien, wurden dem Bf. diese festgestellten Beträge im Schätzungswege im Ausmaß von 85 % als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug im Veranlagungsweg zugerechnet.

Hierbei handelt es sich um folgende Beträge:

Zeitraum	2003	2004	2005
E		85.744,92 €	
X	49.313,22 €	20.582,54 €	
M L Kft.	109.655,05 €	131.712,90 €	112.606,28 €
Summe	158.965,27 €	238.040,36 €	112.606,28 €

Am 27.05.20213 erhob der Bf. innerhalb offener Frist **Beschwerde** und stellte sowohl einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat als auch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit **Erkenntnis** des Bundesfinanzgerichtes vom 28.06.2022, RV/7103252/2013 hat das Bundesfinanzgericht der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer für die verfahrensgegenständlichen Jahre Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufgehoben. Die ebenfalls mit Beschwerde angefochtenen Einkommensteuerbescheide waren somit ex lege gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand getreten und wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos erklärt.

Infolge einer **Amtsrevision** wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28.06.2022, GZ RV/7103252/2013 mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH vom 22.02.2024, Ra 2022/13/0094 im angefochtenen Umfang (Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, wobei der Verwaltungsgerichtshof die Rechtswidrigkeit wie folgt begründet:

„...“

²¹ *Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, erfolgt gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 EStG 1988 vorliegen. Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige nur in den in § 41 Abs. 1 EStG 1988 genannten Fällen zu veranlagern. Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt gemäß Abs. 2 eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen.*

²² Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang bereits mehrfach ausgesprochen, dass ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug grundsätzlich im Rahmen der Veranlagung korrigiert werden kann (vgl. VwGH 13.12.2023, Ra 2023/15/0107, mwN). Bei einem zu Unrecht unterbliebenen Lohnsteuerabzug kommt es zu einer so genannten Nachholwirkung im Veranlagungsverfahren, wobei es auch bedeutungslos ist, ob der Arbeitgeber zur Haftung nach § 82 EStG 1988 herangezogen wurde oder nicht (vgl. VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252, mwN).

²³ Nach der Rechtsprechung entspricht es überdies der Verfahrensökonomie, einen fehlerhaften Lohnsteuerabzug nicht gegenüber dem Arbeitgeber (also über einen Umweg) geltend zu machen, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers zu korrigieren (vgl. VwGH 13.10.2020, Ra 2019/15/0134, mit Verweis auf VfGH 30.9.1997, B 2/96, VfSlg 14.9191).

Aus der angefochtenen Entscheidung bzw. den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt sich unzweifelhaft, dass für die Jahre 2003 und 2004 jeweils eine Einkommensteuererklärung eingereicht wurde – womit der Mitbeteiligte eine Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 beantragt hat – und im Jahr 2005 ein Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 vorlag. Entgegen der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes war daher die Erfassung der verfahrensgegenständlichen, als Einkünfte des Mitbeteiligten aus nichtselbständiger Arbeit eingestuft, Zahlungsrückflüsse im Rahmen der Veranlagungen der Jahre 2003 bis 2005 zulässig (vgl. VwGH 6.4.2022, Ra 2021/15/0050, mwN).“

Im Hinblick auf dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist über die Beschwerde neuerlich zu entscheiden.

Hinsichtlich des Sachverhaltes und des bisherigen Verfahrensganges wird auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28.06.2022, GZ RV/7103252/2013 verwiesen.

In der mündlichen Verhandlung am 04.02.2026 wurde ergänzend vorgebracht:

Zur Eidesstaatlichen Erklärung von SJ wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass diese ihre vormaligen Angaben im darauffolgenden Strafverfahren inhaltlich vollständig zurückgenommen wurde. Frau SJ hat diese Erklärung unter Druck des Dienstgebers abgegeben. Sie hat diesen Schriftsatz nicht selbst verfasst, sondern wurde von einem Rechtsvertreter des neuen Eigentümers der T, verfasst. Dieses Schriftstück wurde ihr lediglich zur Unterschrift vorgelegt. Erklärend wird die Vorgeschichte ergänzt: Der Bf. hat seine Anteile an der T (zuerst 75%, in weiterer Folge seine noch verbliebenen 12,5% gemeinsam mit jenen des Dr. U, ebenfalls in Höhe von 12,5 %) an eine deutsche Unternehmensgruppe verkauft. Damit stand die T im alleinigen Eigentum eines anderen Unternehmens, der Bf. war jedoch weiterhin aufgrund seines Vertrages bis 2006 als Geschäftsführer tätig. Nach Ablauf der im Vertrag festgesetzten Frist hat der Bf. keinen weiteren Vertrag mit dem neuen Eigentümer der T abgeschlossen. Der Bf. beendete sein Dienstverhältnis bei der T und wechselte als Geschäftsführer zu einer Tochter der XY.

Der Bf. ergänzte, dass die ehemaligen Dienstnehmer und Mitarbeiter ihn weiterhin begleiten wollten, die Mitarbeiter seien zu ihm gekommen, weil sie weiter für ihn arbeiten wollten. Frau SJ hat nicht mit dem Bf. zur XY gewechselt, sie hatte damals ein Alkohol- und Medikamentenproblem, weshalb der Bf. sie nicht mitnehmen konnte. Mittlerweile ist sie verstorben. Nachdem der Bf. bei der T seine Tätigkeit beendet hat, wurde er von der T bei der Staatsanwaltschaft wegen Untreue angezeigt (§ 153 StGB).

Betont wird, dass der Bf. im Strafverfahren vom Vorwurf der Untreue freigesprochen wurde, weil alle Zeugenaussagen, auch jene der neuen Gesellschafter ergeben haben, dass sie sehr wohl gewusst haben, dass diverse Zahlungen über diesen Umweg getätigt wurden. Offiziell durften sie aufgrund der Compliance-Bestimmungen nichts davon wissen. Weiters konnten die neuen Gesellschafter nicht belegen, dass ihre Compliance Regeln – angeblich in Schriftform – übermittelt worden sind. Im Gegenteil, ihre Aussagen im Strafverfahren wurden als wenig bis gar nicht glaubhaft eingestuft. Die gegen das freisprechende Urteil eingebrachte Nichtigkeitsbeschwerde wurde vom OGH zurückgewiesen (Beschluss des OGH wurde vorgelegt und zum Akt genommen, GZ 14 Os 82/16i-4). In der Begründung dieses Beschlusses wurde nochmals ausführlich dargelegt, aus welchen Gründen diese Zahlungen im Interesse des Unternehmens erfolgten und von den Gesellschaftern geduldet wurden. In der Buchhaltung sollten diese Zahlungen nicht oder eben mit anderen Belegen aufscheinen. Im Strafurteil steht explizit, dass nicht zu erkennen ist, dass der Bf. persönlich Zahlungen über diesen Umweg erhalten hat.

Seitens der Amtspartei wurde vorgebracht, dass die Betriebsprüfung festgestellt hat, dass Gelder auf Konten über die der Bf. Verfügungsberechtigt war, geleitet worden sind. Das ungarische Konto lautete auf den Namen des Bf. Die anderen Gelder landeten auf mehreren Konten der R Ltd, die auch dem Bf. zuzurechnen sind.

Dem widerspricht der steuerliche Vertreter, die R war für die Rechnungsaufstellung und zum Teil auch für Auszahlungen zuständig, folglich sind diese Konten dem Bf. nicht zuzurechnen.

Zu PK befragt, beschrieb der Bf. die Beziehung folgendermaßen. Aus der Urzeit gab es eine Bekanntschaft zwischen ihnen. Sie waren wechselseitig an ihren Unternehmen beteiligt, diese Kreuzbeziehung wurde jedoch sehr schnell beendet. Dieses Verfahren betreffend gab es keine wechselseitige gesellschaftliche Beziehung. PK, ein gebürtiger Pole, war damals Handels-Attaché in Wien.

Die Amtspartei bleibt bei der Feststellung, dass es sich um eine Scheinrechnung handelt, weil hier keine Leistung erbracht worden ist. Zum freisprechenden Urteil wird angemerkt, dass es im Abgabenverfahren keine Bindung an einen Spruch im Strafverfahrens gibt.

Der steuerliche Vertreter ergänzt, dass der Bf. gegen die T einen arbeitsrechtlichen Prozess geführt hat. In diesem Verfahren, welches nicht nach dem Grundsatz in dubio pro reo wie im

Strafverfahren zu entscheiden war, kommt der Richter zum gleichen Ergebnis. Nämlich, dass kein Geldfluss an den Bf. zu erkennen war (Vorgelegt wird das Urteil des Arbeitsgerichtes GZ 30 Cga 40/14/17x und wird zum Akt genommen, verwiesen wird vom steuerlichen Vertreter auf Seite 14, „*wonach nicht erkannt werden kann, dass der Bf. aus diesen Zahlungen einen Vorteil erzielt hätte.*“). Der steuerliche Vertreter vertritt die Ansicht, dass das Finanzamt die GmbH auffordern hätte müssen, die Empfänger gemäß § 162 BAO bekannt zu geben und dies dokumentieren.

Dem hält die Amtspartei entgegen, dass aufgrund des sich neu ergebenden Sachverhaltes die Beträge dem Bf. vorzuschreiben waren. Diese Zahlungen sind als Einkommensverwendungen des Bf. zu qualifizieren und ihm zuzurechnen.

Der steuerliche Vertreter betont nochmals, dass die Zahlungen zu einem fast ausschließlichen Teil an Unternehmer geleistet wurden. X hat diese Zahlungen in seinen Einkommensteuererklärungen aufgenommen, zum Beweis dafür hat er eine Bestätigung des Finanzamtes vorgelegt. Gegenstand jeder Zahlung war die betriebliche Veranlassung. Im Strafverfahren hat X unter Eid ausgesagt, dass es keinerlei Zahlungsrückflüsse an den Bf. gegeben hat.

Auf das Gutachten angesprochen, sieht der steuerliche Vertreter diverse Fehler in diesem Gutachten, die in einer umfangreichen Stellungnahme moniert wurden. Das Gutachten beinhaltet Zahlenfehler, die Konten wurden verwechselt und die Summen falsch berechnet. Der steuerliche Vertreter betont nochmals, dass der Bf. als Geschäftsführer immer im Sinne der Gesellschaft gehandelt hat. Der Bf. hat daraus keine persönlichen Vorteile bezogen. Selbst im Strafverfahren mussten die Vertreter von Deloitte, die die Due Diligence Überprüfung vor dem Verkauf bzw. Kauf vorbereitet haben, in ihrer Zeugenaussage zugeben, dass der Aufwandsposten „Provision an Dritte“ angeschaut wurde und dass sie von diesen Zahlungen Bescheid wussten und folglich auch der Käufer der Gesellschaft davon in Kenntnis gesetzt wurde.

Der steuerliche Vertreter führt zum Rückfluss hinsichtlich der Schätzung folgendes aus, nämlich dass hauptsächlich Unternehmen beschäftigt wurden, wie z.B. jenes von X, der wiederum die Gelder an Subunternehmer weitergegeben hat. Eine Zurechnung sei höchstens nach der Judikatur des VwGH von 20% angemessen, dass wären ca. 100.000 € verteilt auf die 3 Jahre.

Die Amtspartei bleibt dabei, dass 15% der Schmiergelder bei den Empfängern und 85% der Schmiergelder beim Bf. verblieben sind.

Abschließend beantragt der steuerliche Vertreter die Zurechnung von lediglich 20% Rückfluss, basierend auf 100.000 € Bemessungsgrundlage der an die M ausgezahlten Beträge.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

3.1. Sachverhalt

Der Bf. hatte seit 16.09.1999 bis einschließlich des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes die Position des Geschäftsführers bei der T (Firmenbuch FN 000000a) inne. Bei der T handelt es sich um ein Speditions- bzw. Transportunternehmen.

Im Jahr 2004 bezog der Bf. ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer der T, im Jahr 2003 bezog der Bf. daneben noch nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen und im Jahr 2005 Einkünfte von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Am 14.08.2007 legte die Prokuristin, Frau SJ eine Eidesstaatliche Erklärung ab, wonach der Bf. für die T Scheinrechnungen ausgestellt habe.

Am 11.10.2007 erstattete die T Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG. In weiterer Folge fand eine Außenprüfung bei der T statt, sowie eine beim Bf., wobei diese mit einem Bericht vom 15.04.2013 über das Ergebnis abgeschlossen wurde. Die diesbezüglichen Ausführungen sind dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28.06.2022 zu entnehmen (RV/7103252/2013).

Festgestellt wird, dass anlässlich von Kontenöffnungen in der Schweiz und Ungarn Rechnungen mit dem Briefkopf „***Bf1***“ an die E, New York gefunden wurden. Die Überweisungen sind auf ein Konto in Ungarn bei der Bank in Budapest, lautend auf den Bf. erfolgt. Dieses Konto wird eindeutig dem Bf. zugeordnet. Weiters wurden weitere Geldflüsse auf das ungarische Konto des Bf. nachgewiesen.

Seitens der Staatsanwaltschaft wurde in diese Bankkonten Einsicht genommen und aufgrund der vorliegenden Unterlagen ist ein direkter Geldrückfluss an den Bf. nachvollziehbar.

Der Bf. hat in seiner Einvernahme vor der Staatsanwaltschaft Wien bestätigt, dass Gelder über die Schweizer Bankkonten auf sein ungarisches Bankkonto geflossen sind und er auch von Dr. U Bargeld erhalten hat.

Der Bf. wurde im folgenden Strafverfahren wegen des Verbrechens der Untreue gemäß § 153 Abs. 1 und 2 StGB freigesprochen (GZ 127 Hv 34/14x vom 22.01.2016). Begründend wurde ausgeführt, dass *„nicht festgestellt werden konnte, dass der Angeklagte (hier: Bf.) wusste, dass er durch das Flüssigmachen von Schmiergeldzahlungen und Übergabe dieser Beträge an diverse ausländische Entscheidungsträger und Bahn- und Hafenorgane seine Befugnis über fremdes Vermögen zu verfügen, missbraucht. ... (Seite 13 des Urteils).*

Die gegen dieses Urteil eingebrachte Nichtigkeitsbeschwerde beim OGH wurde mit Beschluss vom 20.10.2016 (GZ 14 Os 82/16i-4) zurückgewiesen.

In einer Arbeitsrechtssache, welche der Bf. gegen die T eingebracht hatte, *„geht wie auch das Strafgericht der Senat davon aus, dass die lukrierten Beträge ausschließlich zur Bezahlung von Schmiergeldern benutzt wurden und ihm auch nicht zum Teil persönlich zufließen, ... Das übrige Beweisverfahren lieferte, ebenso wenig wie das Strafverfahren, darüber hinaus keine Beweisergebnisse, die auf eine persönliche Bereicherung des Klägers schließen lassen würden (GZ 30 Cga 40/17x).“*

Das gegen den Bf. eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 33 Abs. 1 FStrG und § 38 Abs. 1 FinStrG wegen des Verdachtes auf Hinterziehung von Einkommensteuer wurde mit Beschluss vom 03.09.2019 nach § 190 Z 2 StPO eingestellt.

Ausführungen zur T:

Die T ist eine zu FN 0000000e im Firmenbuch beim Handelsgericht Wien eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Wien. Der Bf. war in den verfahrensgegenständlichen Jahren im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses als selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer tätig, welches mit 31.12.2006 beendet wurde, nachdem der bis zu diesem Tag befristete Geschäftsführervertrag nicht verlängert wurde.

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 C GmbH (FN 111111a) an der T. Ebenso hielt in den verfahrensgegenständlichen Jahren Dr. U eine (mittelbare) Beteiligung von 12,5% als Alleingesellschafter der D GmbH (FN 0000000b) an der T. Die restlichen Anteile hielt die V Deutschland GmbH mit Sitz in H.

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 14.01.2000 hat die T von den damaligen - im Nahebereich vom Bf. stehenden - Gesellschaftern Geschäftsanteile an der T übernommen und sich damit zu 75% an der Gesellschaft beteiligt, wobei der Bf. bis 19.12.2006 Geschäftsführer und bei der C II BeteiligungsgesmbH (FN 111111a) Minderheitsgesellschafter geblieben ist. Seit 19.12.2006 stehen die Geschäftsanteile an der T zu 100% im Eigentum der V Deutschland GmbH (Amtsgericht H HRB 000).

Vor Abschluss des Abtretungsvertrages an die V Deutschland GmbH vom 14.01.2000 wurde ein Due Dilligence Prüfung durchgeführt.

Die T ist im Geschäftsbereich ost- und südosteuropäischer Gütertransport tätig und organisiert als Bahnspezialist Transporte verschiedener Objektgruppen, wie Kohle, Koks, chemische Produkte, Mineralöl und Stahlprodukte. Um einen problemlosen und raschen Transport zu

gewährleisten, wurden in diesem Zusammenhang Kontakte und Netzwerke zur Umsetzung der gesamten logistischen Organisation genutzt, es wurde jedoch keine eigene operative Tätigkeit durchgeführt. Ergänzend wird angemerkt, dass es sich bei der T um ein gewinnbringendes Unternehmen handelt.

Zum Rechenwerk innerhalb der T:

Im Rahmen der Due Diligence Prüfung legten die beiden bisherigen Anteilsinhaber und Geschäftsführer (der Bf. und Dr. U) gegenüber der T offen, dass das Unternehmen unter anderem so gute Umsätze erziele, weil im Zusammenhang mit den Ostgeschäften in der Slowakei, in Tschechien und in Ungarn Bargeldebeträge 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 sicher stellen zu können (so auch Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien, GZ 127 Hv 34/14x, Seite 6).

Von den damaligen verantwortlichen Entscheidungsträgern der T wurde dem Bf. zu verstehen gegeben, dass solche Provisionen – nicht genannt wurde der Begriff Schmiergeldzahlungen - nicht zur Firmenpolitik gehören und offiziell nicht toleriert werden können. Es wurde jedoch erwartet, dass die Geschäfte weiterhin so laufen wie bisher (Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien, GZ 127 Hv 34/14x, Seite 18).

Der Bf. schloss daraus, dass die Firmenleitung es nicht so genau wissen wollte, nahm diesen Umstand zur Kenntnis und fühlte sich ermutigt, die bisherige Vorgangsweise beizubehalten und „Provisionen“ an die jeweiligen Verantwortlichen zu übergeben. Dies ist deshalb wichtig zu erwähnen, da es nach den deutschen einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen bereits ab dem Jahr 1999 nicht mehr möglich war, Provisionen (Schmiergelder) als Betriebsausgaben geltend zu machen. In Österreich wurde ebenfalls die Abzugsfähigkeit ausländischer Provisionen an Dritte eingeschränkt, dies hat zum damaligen Zeitpunkt jedoch (noch) nicht die Bestechung von Vertretern ausländischer Geschäftspartner betroffen.

Außenprüfung:

SJ gab anlässlich dieser Erklärung zu Protokoll, dass sie im Oktober und November 2004 von ihrem Vorgesetzten, dem Bf., angewiesen wurde, bei der T Auftragsnummern für bereits abgeschlossene Kohletransporte von der polnisch-tschechischen Grenze nach Österreich herauszusuchen und an Herrn PK, den damaligen Geschäftsführer der E GmbH (FN 000000c), welche damals Mehrheitseigentümerin der E in Polen war, zu übermitteln. Dieser Vorgang hatte den Zweck, fingierte Rechnungen für tatsächlich nicht erbrachte Leistungen zu erstellen, die vom Bf. ihr gegenüber damit begründet wurden, dass das Unternehmen zu viel Gewinn mache. Sie habe vermutet, dass eine Abgabenverkürzung durch Ausstellung von Scheinrechnungen durch den Bf. bewirkt wurde.

Die Außenprüfung tätigte zu folgenden Gesellschaften bzw Personen Feststellungen,

- E - Polen (Tz 1)
- ES (Tz 2) – im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits verjährt
- X (Tz 3)
- M L Kft (Tz 4)

und leitete davon ab, dass die T Schein- bzw. überhöhte Rechnungen bezahlt hat, die letztlich dem Bf. zugeflossen sind. Im Schätzungswege wurden 85 % der festgestellten Beträge dem Bf. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug im Veranlagungsweg zugerechnet.

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

In dem von der Staatsanwaltschaft Wien am 20.02.2009 in Auftrag gegebenen **Gutachten vom Mai 2011** des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Gutachter wurde festgestellt, dass Gelder durch die an die T 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 T abgeschöpften Gelder ist lediglich im Falle der M L Kft. (Tz 4 bzw. Faktum IV, Tz 497) nachvollziehbar.

Im **Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien** wurde der Bf. als handelsrechtlicher Geschäftsführer der T wegen des Verbrechens der Untreue gemäß § 153 StGB, dass er die ihm durch Gesetz und Rechtsgeschäft eingeräumte Befugnis über fremdes Vermögen zu verfügen, wissentlich missbraucht und der Gesellschaft einen Vermögensnachteil zugefügt habe, freigesprochen (GZ 127 Hv 34/14x).

Das gegen den Bf. eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG und § 38 Abs. 1 FinStrG wegen des Verdachtes der Hinterziehung von Einkommensteuer wurde nach § 190 Z 2 StPO mangels Beweise eingestellt (Beschluss der StA Wien vom 03.09.2019, GZ 608 St 8/19s).

Seitens der Abgabenbehörde als auch seitens des Straflandesgerichtes wurde festgestellt, dass die in Rede stehenden Gelder Ausfluss der nichtselbständigen Tätigkeit des Bf. bei der T war.

In diesem Urteil wurde weiters festgestellt, dass es sich bei den Feststellungen Tz 3 (Faktum III im Urteil) – X – und Tz 1 (Faktum IV im Urteil) – E, Polen – um keine Scheinrechnungen, sondern um Rechnungen für tatsächlich erbrachte Leistungen handelt. Es wurde nicht festgestellt, dass die Gelder, die der Bf. für die Schmiergeldzahlungen aufbrachte, dem Bf. persönlich zugeflossen sind und er sich dadurch bereichert hat. Festgestellt werden konnte und

ist unstrittig, dass der Bf. im Rahmen seiner Tätigkeit im Speditionswesen Schmiergelder zwecks schnellerer Abfertigung der beladenen Lastkraftfahrzeuge gezahlt hat (Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien, GZ 127 Hv 34/14x, Seite 13).

Es wurde auch festgestellt, dass der Bf. anlässlich der Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft am 23.10.2013 die Existenz eines Kontos iZm Faktum IV (Tz 4, M L Kft) in Ungarn bestätigt hat. Auf dieses Konto sind überhöhte Rechnungen überwiesen worden.

Die Rechnungen an die M L Kft sind sachlich begründet und erfolgten zu Recht (Tz 4, Faktum V im Urteil, Seite 9, ebenso Gutachten, Band 1, S 202, Tz 498). In diesem Zusammenhang wurde vom Landesgericht für Strafsachen Wien weiters festgestellt, dass es notwendig war, die Provisionen 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 gegenüber dem Bf. erhobenen Anschuldigungen und sagte aus, dass sie die Ausstellung von Scheinrechnungen lediglich vermutet habe bzw. davon ausgegangen sei. Sie schloss klar aus, dass sie selbst derartige Rechnungen geschrieben hat und hat nicht bestätigt, dass der Bf. derartige Rechnungen selbst geschrieben hat.

Laut Gutachten von Gutachter sind zu Tz 1, Faktum I - E Kick-back Zahlungen (Tz 174 zu 4.1.3.2.4. zu E, S. 76 und Befund S. 78, Tz 181 und S. 202, Tz 500) nicht feststellbar.

Hinsichtlich Tz 3 (Faktum III) liegen Zahlungsbestätigungen von X vor. Dieser bestätigte auch den Erhalt der Gelder.

Hinsichtlich Tz 4 (Faktum IV) sind die Angaben in des Sachverhaltsbekanntgabe vom 11.10.2007 objektivierbar und nachvollziehbar (S 202, Tz 498).

Zu den Feststellungen fasst das Gutachten zusammen (S 204f, Tz 504), dass es betreffend Tz 4 bzw. Faktum IV (M L Kft.) einen Geldfluss an den Bf. und Dr. U gab, dass Tz 2 bzw. Faktum II (ES) bereits verjährt ist, dass zu Tz 1 bzw. Faktum I (E – Eurocargo, Polen) kein Rückfluss an den Bf. feststellbar ist und dass zu Tz 3 bzw. Faktum III (X) Bestätigungen von Barauszahlungen vorliegen.

Feststellungen hinsichtlich der Zahlungen an die E (Tz 1):

Die T organisierte die Transporte im Auftrag der Firma H GmbH ab der polnisch-tschechischen Grenze nach Österreich. Den Transport von den Kohlegruben bis zur polnisch-tschechischen Grenze wickelte die Firma H GmbH mit dem Verkäufer der Kohle selbst ab. Als weitere Dienstleistung kümmerte sich die T jedoch auch um die Betreuung des Transportes für die H GmbH in den polnischen Gruben, wofür die T die E in Polen beauftragte. Die E erbrachte im

Auftrag der T für die H GmbH umfangreiche Betreuungsleistungen in mehreren polnischen Gruben.

Verfahrensgegenständlich ist die Rechnung Nr 12097/04 vom 05.11.2004 von der E in Höhe von 85.744,92 €, abgerechnet für den Leistungszeitraum 01.01.2004 bis 31.10.2004. Auf dieser Rechnung wurde als Leistung „Steinkohle, Verladekontrolle, Leer- und Vollwiegung, Glättung nach Förderbandverladung und Verschubleistung im Zeitraum 01.01.2004 bis 31.10.2004 mit dem Hinweis innergemeinschaftliche Güterbeförderung“ angeführt.

Dieser Rechnung liegen tatsächlich erbrachte Leistungen zugrunde, die von der T bezahlt wurden.

Feststellungen hinsichtlich der Zahlungen an die ES (Tz 2):

Die Zahlungen von der T an die ES aus 2001 in Höhe von 33.178,78 € und aus 2002 in Höhe von 18.763,00 € sind **abgabenrechtlich verjährt** und nicht verfahrensgegenständlich.

Feststellungen hinsichtlich von Zahlungen an X (Tz 3):

Hierbei handelt es sich um vier Rechnungen von X an die T von insgesamt 82.230,30 € mit dem Posten „Abdichtung PU-Schaum von Waggon“:

- 20.06.2003: RNr: 500, 501, 503, 504, 505/2003 von X iHv 32.958,55 €
- 14.10.2003: RNr: 506, 507/2003 von X iHv 25.057,00 €
- 23.02.2004: RNr 400, 401/2004 von X iHv 8.352,75 €
- 16.04.2004: 402, 403, 404/2004 von X iHv 15.862,00 €

Das Begleichen dieser Rechnungen in bar, stellt zwar in Anbetracht der sonst üblichen Verfahrensweise wie mittels Banküberweisung, eine Abweichung dar. Insbesondere sind die in bar beglichenen Rechnungen wesentlich höher als die sonst üblich ausgestellten Rechnungen.

Da X unter Eid im Strafverfahren in Österreich ausgesagt hat, dass er die erhaltenen Beträge in Polen versteuert hat und auch Zahlungsbestätigungen vorliegen, kann abgeleitet werden, dass keine Gelder an den Bf. zurückgeflossen sind, weshalb von keinem Zufluss an den Bf. auszugehen ist.

Feststellungen hinsichtlich Zahlungen an die M L Kft (Tz 4):

Die T beauftragte die M L Kft. für Bahntransporte, die aus Rumänien kamen, durch Ungarn. Die M L Kft hat zwischen 2003 und 2005 in Zusammenhang mit diesen Leistungen überhöhte Rechnungen in Höhe von insgesamt 482.816,58 € für diese Transporte innerhalb Ungarns an die T gestellt. Die Überhöhung ergab sich insofern, dass der ursprünglich vereinbarte Tarif von 14,10 € pro Tonne nachträglich auf 28,20 € erhöht wurde, wobei der höhere Preis nur bei

Transporten mit nicht zugelassenen Waggonen gerechtfertigt gewesen wäre, was jedoch nicht zutrifft (gemäß Teil 11, Abschnitt 11, Artikel 3.1 des Ungarischen Eisenbahn-Gütertarifes). Ein erheblicher Teil des Aufschlags (85%) wurde an die Ry Ltd. in Tschechien weitergeleitet, die wiederum enge Verbindungen zu dem Bf. aufweist.

Die R Ltd. hatte zudem ein Bankkonto in der Schweiz, auf dem nahezu ausschließlich Zahlungen aus den M-L-Rechnungen für MAV-Zuschläge eingingen. Von diesem Konto der R Ltd. wurde ein Betrag von 161.413,05 € von Dr. U bar abgehoben, der diesen Betrag an den Bf. weitergegeben hat. Auf einem Beleg zur Barbehebung ist ein konkreter Hinweis auf den Bf. ersichtlich.

Später trat die E, New York an die Stelle der R Ltd. und fakturierte weiterhin unter Bezugnahme auf die MAV-Zuschläge. Zahlungen in Höhe von insgesamt 160.593,23 € wurden auf ein ungarisches Konto in alleiniger Verfügungsmacht des Bf. transferiert (Bank Nr: 12-34-56).

Es wird festgestellt, dass der Bf. über dieses Konto in Ungarn verfügungsberechtigt war und aus den auf diesem Konto gutgeschriebenen Beträge für Provisionen in Ungarn für einen reibungslosen Ablauf der Transporte verwendet wurde. Dieser Betrag beinhaltet auch eine Zahlungssumme in Höhe von 29.695,83 € aus dem Jahr 2002, die nicht mehr verfahrensgegenständlich ist, weil bereits Verjährung eingetreten ist.

Von der Außenprüfung wurden folgende Beträge als dem Bf. zugeflossen qualifiziert:

2002	verjährt (29.695,83 €)	0,00 €
2003		131.712,90 €
2004		131.712,90 €
2005		112.606,28 €
Summe 2003 - 2005		353.971,23 €

Der Bf. hat sowohl von seinen schweizer oder ungarischen Bankkonten Gelder abgeschöpft, sowie von Dr. U erhalten.

Diese Geldflüsse erfolgten aufgrund der Tätigkeit als Geschäftsführer der T auf ein Konto, über welches der Bf. verfügungsberechtigt war und stellt somit einen Zufluss dar, die den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sind. Da jedoch ein Anteil bei den betreffenden Personen verblieben ist, wird der Rückfluss an den Bf. in Höhe von 50% (Begründung siehe unten) als angemessen und lebensnah angesehen.

3.2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet auf den Feststellungen der Außenprüfung (Bericht vom 15.04.2013), dem Gutachten von Gutachter (Mai 2011), 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 des Bf. durch die Polizei vom 16.04.2008, der Einvernahme des Bf. durch die Finanzverwaltung vom 02.09.2008 und der Beschuldigtenvernehmung des Bf. durch die Staatsanwaltschaft vom 21.02.2021, der Zeugenvernehmung durch die Polizei von Herrn JM vom 10.12.2008, der Beschuldigtenvernehmung von Dr. U vom 23.02.2012, der eidesstaatlichen Erklärung von Frau SJ und dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 22.01.2016 zur Zahl GZ 127 Hv 34/14x, sowie der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes zur Zahl 14 Os 82-16i-4, der Einstellung des Finanzstrafverfahrens der Staatsanwaltschaft Wien zur Zahl GZ 608 St 8/19s und dem Urteil des Arbeits- und Sozialgericht Wien zur Zahl GZ 30 Cga 40/17x, sowie den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung am 04.02.2026.

Die Außenprüfung erfolgte nach der eidesstaatlichen Aussage der Angestellten bei der T, SJ, dass der Bf. Scheinrechnungen ausgestellt habe (Aussage vom 14.08.2007). Diese Aussage hat Frau SJ im Strafverfahren letztlich deutlich relativiert und beteuert, dass ihre ursprüngliche Aussage lediglich unter Druck des neuen Dienstgebers erfolgte und dass die Eidesstaatliche Erklärung von den Anwälten der T und nicht von ihr verfasst wurde (Urteil des Straflandesgerichtes Wien, Seite 15). Ihre Aussage wurde von RS, kaufmännischer Leiter des Bereiches Controlling und Finanzen der Muttergesellschaft in H, der im Strafverfahren als Zeuge aussagte, bestätigt (Urteil GZ 127 Hv 34/14x, Seite 16, erster Absatz).

Die einvernommenen Personen PK (Geschäftsführer der E, Zeugenvernehmung vom 28.02.2008), JS (Buchhalterin bei der T, Beschuldigtenvernehmung vom 15.04.2008), JM (Zeugenvernehmung vom 10.12.2008) und Dr. U (damals ein väterlicher Freund des Bf., Beschuldigtenvernehmung durch die Staatsanwaltschaft Wien vom 23.02.2012) sagten übereinstimmend aus, dass Schmiergelder zu zahlen waren und folglich auch geflossen sind, um einen störungslosen schnellen Transport zu gewährleisten.

In der Beschuldigteneinvernahme durch die Staatsanwaltschaft Wien vom 23.01.2012 gibt der Bf. zu Protokoll, dass die von Dr. U in der Schweiz bar behobenen Gelder an ihn zwecks Schmiergeldzahlungen übergeben wurden.

Die Geldflüsse in den Machtbereich des Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum sind anhand seiner Kontoauszüge und Sparkonten ersichtlich. Belege zu den Schmiergeldzahlungen wurden keine vorgelegt.

E, Polen (Tz 1)

Für das Bundesfinanzgericht sprechen folgende Umstände dafür, dass zwar Abweichungen im Zusammenhang mit der gegenständlichen Rechnung der E in Bezug auf die übrigen Rechnungen dieser Gesellschaft an die T vorliegen, aber dennoch nicht von einer Scheinrechnung auszugehen ist:

Die H GmbH kaufte in Polen Kohle, wobei die T den Transport ab der polnisch-tschechischen Grenze nach Österreich organisierte. Laut Vertrag hatte der Verkäufer die Kohle bis zur Grenze zu liefern. Um einen schnellen Transport zu gewährleisten hat die E im Auftrag der T weitere Betreuungsleistungen in Polen vorgenommen. Die Leistungen sind direkt an den Kohlverladegruben in Polen durchgeführt worden.

Die Verrechnung der Leistungen, welche vom Kohlelieferant gegenüber der T schon als erbracht anzusehen waren, ist nachvollziehbar, weil „*entgegenkommenderweise weit mehr Dienstleistungen*“ von der T durchgeführt wurden (Aussage von Herr Name GF, Geschäftsführer der Firma H GmbH, Niederschrift vom 26.08.2008).

Auch wenn die Rechnung erst im Nachhinein und für einen längeren Zeitraum (01.01. – 31.10.2004), als die Aufträge bereits abgewickelt waren, ausgestellt wurde und von der üblichen Verrechnung abwich, kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine Scheinrechnung vorliegt. Im Strafverfahren wurde nämlich vom Geschäftsführer der E auf eine Rahmenvereinbarung verwiesen, welche in Punkt V regelte, dass Abrechnungen monatlich, vierteljährlich oder jährlich erfolgen (Urteil GZ 127 Hv 34/14x, Seite 33). Die Höhe der verrechneten Leistungen ist daher auch nicht ungewöhnlich hoch, da die gegenständliche Rechnung eine Vielzahl von Speditionsaufträgen und einen längeren Zeitraum, der gesamt abgerechnet wurde, betraf.

Die T hat den in Rechnung gestellten Betrag auf das Konto der E bei der Bank2 (Nr. 00) am 09.12.2004 überwiesen. Freigegeben wurde diese Überweisung von JS. Hierbei handelt es sich um das Konto, welches auf der Rechnung angeführt war.

Die in Rechnung gestellten Leistungen sind sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nachvollziehbar, auch wenn die Rechnung erst im Nachhinein, und für einen längeren Zeitraum ausgestellt wurde.

In Würdigung dieser Umstände ist davon auszugehen, dass die in Rede stehende Rechnung für eine Leistung ausgestellt wurde, und dass es keinen Rückfluss von PK an den Bf. gegeben hat.

Kick-back-Zahlungen können aufgrund der glaubwürdigen Aussagen des Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat und wie auch vom Gutachter festgestellt, nicht nachgewiesen werden, weshalb von keinem Zufluss an den Bf. auszugehen ist.

X (Tz 3)

Für das Bundesfinanzgericht sprechen folgende Umstände dafür, dass hinsichtlich der Rechnungen, ausgestellt von X, von keinen Scheinrechnungen auszugehen ist und kein Teil der Beträge an den Bf. zurückgeflossen ist:

Sowohl der Bf. als auch andere verschiedene Personen, die im Strafverfahren als Zeugen befragt wurden, sagten übereinstimmend aus, dass X als Repräsentant der T in Polen sich um die Transportkoordination, Durchlaufskontrolle und den Kontakten zu Bahnvertretern gekümmert hat.

Es gab ständig Probleme mit alten polnischen Waggonen, bei denen aufgrund von Undichtheit Kohle entlang der Trasse verschüttet wurde. X veranlasste in Folge die Abdichtung der Waggonen mit PU-Schaum.

Dass es tatsächlich zur PU-Schaum Abdichtung gekommen ist, zeigen Bilder auf, die im Strafverfahren vorgelegt wurden (Urteil, GZ 127 Hv 34/14x, Seite 30).

Es wurde in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes glaubhaft dargestellt, dass diese Leistungen notwendig waren und die Rechnungen für diese Leistungen ausgestellt wurden.

Die Bezahlung erfolgte zwar nicht durch Überweisung auf eines der beiden Geschäftskonten, sondern durch Einlösung von Barschecks, die vom Bf. unterschrieben wurden. Die Gelder wurden vom Konto von Frau JS bar behoben. In weiterer Folge erhielt X laut Übernahmsbestätigungen die in Rede stehenden Beträge.

Die Rechnungen für das Jahr 2004 waren in der Buchhaltung von X, nicht jedoch für das Jahr 2003 enthalten. Diesen Umstand konnte X insofern entkräften, indem er seine polnische Steuererklärung im Vorverfahren vorlegte, die bewies, dass er die erhaltenen Beträge versteuert hat.

SJ sagte im Strafverfahren aus, dass X persönlich nach Wien zur Übergabe von Barschecks gekommen ist, die eingelöst wurden und dem Bf. zum Teil zurückgegeben wurden. Auch sie selbst hat vom Bf. in diesem Zusammenhang einen Anteil des Geldes bekommen. Diese Aussage wurde von X insoweit bestätigt und dass er persönlich Geschenk- und Geldübergaben wahrgenommen hat (Urteil, GZ 127 Hv 34/14x, Seite 21).

In Würdigung dieser Umstände ist davon auszugehen, dass die in Rede stehende Rechnung für eine Leistung ausgestellt wurde, und dass es keinen Rückfluss von X an den Bf. gegeben hat.

M L Kft. (Tz 4)

Für das Bundesfinanzgericht sprechen folgende Umstände dafür, dass zwar fingierte Rechnungen, ausgestellt von der M L Kft. an die T vorliegen, sodass von überhöhten

Rechnungen auszugehen ist, jedoch ein Teil als Schmiergelder verwendet wurden und nur ein Teil der Beträge an den Bf. zurückgeflossen ist:

Bei den verfahrensgegenständlichen Rechnungen wurde der 100%ige MAV-Cargo-Aufschlag für außergewöhnliche Sendungen für die Transportstrecken durch Ungarn verrechnet. Dadurch wurden einerseits die eigentlichen Transportkosten verdoppelt, andererseits konnte über den überhöhten Betrag für Schmiergeldzahlungen verfügt werden, sodass es immer zu einem reibungslosen Transport durch Ungarn kam.

Die Geldflüsse sind unstrittig, ebenfalls unstrittig ist in diesem Fall, dass der Bf. letztlich über die Gelder Verfügungsberechtigt war und Zahlungen an diverse Dienstleister leistete, wie von einigen Zeugen übereinstimmend bestätigt wurde.

Alle Beteiligten erhielten im Rechnungslauf ein paar Prozentpunkte der solcher Art abgeschöpften Beträge für deren Beteiligung am Gesamtverrechnungssystem, woraus sich ableiten lässt, dass jeweils bei jeder Verrechnung ein etwas geringerer Betrag durch den darauf folgenden Fakturierenden verrechnet wurde, sodass anteilig vom ursprünglich 100%igen Zuschlag auf der Strecke einige Prozente verbleiben. So verbleiben bei den in der Kette installierten Unternehmen schätzungsweise 50 %. Der restliche Betrag floss über den Umweg der Schweizer Bank entweder an den Bf., der durch Überweisung auf ein ungarisches Bankkonto ausgezahlt wurde oder an Dr. U, der den Betrag bar behob (Tz 470 des Gutachtens).

3.3. Rechtliche Beurteilung

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

Hinsichtlich der Einkommensteuer ist zu prüfen, ob der Bf. veranlasst hat Scheinrechnungen an die T auszustellen bzw. ob Zahlungen auf Konten, über die er Verfügungsberechtigt war, erfolgten und ihm diese zuzurechnen sind.

1. Verjährung

Ausführungen zur Verjährung sind dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28.06.2022 zu entnehmen (RV/7103252/2013).

Für die gegenständlichen Jahre wurde die zehnjährige - absolute - Verjährungsfrist gewahrt.

2. Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO

Ausführungen zum Wiederaufnahmegrund sind dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28.06.2022 zu entnehmen (Seite 58). Hinsichtlich der zweiten Tatbestandsvoraussetzung, nämlich dass neben dem Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, wird auf die Ausführungen des Erkenntnisses des VwGH, Ra 2022/13/0094 vom 22.02.2024 verwiesen. Diese Voraussetzung liegt hier vor, da diese neu hervorgekommenen Tatsachen beziehungsweise Beweismittel zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 ist daher als unbegründet abzuweisen.

3. Einkommensteuer

Nun ist zu prüfen, in welcher Höhe beim Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ohne Lohnsteuerabzug vorliegen, die im Veranlagungsweg festzusetzen sind.

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 EStG 1988 vorliegen.

Gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, 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,

...

Gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 erfolgt eine Veranlagung auf Antrag des Abgabepflichtigen, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vorliegen.

Gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 in der für die verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträume geltenden Fassung 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 sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung.

Kommt es aufgrund des § 41 EStG 1988 zu einer Veranlagung des Steuerpflichtigen, sei es aufgrund eines erfüllten Pflichtveranlagungstatbestandes oder sei es aufgrund eines Antrages des Steuerpflichtigen, so sind im Rahmen dieser Veranlagung sämtliche lohnsteuerpflichtige Einkünfte im Rahmen des Einkommens nach § 39 EStG 1988 zu erfassen, auch wenn ein Lohnsteuerabzug wider § 78 EStG 1988 vom Arbeitgeber (zum Teil) unterlassen wurde.

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 EStG 1988 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) 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 T beteiligt war, und als deren Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog.

Für die Jahre 2003, 2004 und 2005 wurden vom Bf. Einkommensteuererklärungen abgegeben und wurden Veranlagungen unter Erfassung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut den vor Durchführung der Außenprüfung vom Dienstgeber übermittelten Lohnzetteln durchgeführt. Für das Jahr 2005 war zudem der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 iVm § 69 Abs. 5 EStG 1988 iVm § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 erfüllt.

Nachdem aufgrund obiger Ausführungen der Lohnsteuerabzug zu Unrecht unterblieben ist, ist dieser im Veranlagungsweg nachzuholen.

Nun ist festzustellen, in welcher Höhe die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug festzusetzen sind.

Gemäß § 116 Abs. 1 BAO sind, sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22 BAO) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war (§ 116 Abs. 2 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil jedoch bindende Wirkung nur hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen; die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen, wobei die Bindung selbst dann besteht, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig ist (VwGH 30.3.2000, 99/16/0141). Bei Freisprüchen besteht keine solche Bindung. Die Bindung betrifft nur den Sachverhalt, nicht aber dessen steuerliche Beurteilung (vgl. Ritz, BAO⁶, § 116 Tz 14).

Mit der Rechtskraft des Strafurteils des Landesgerichtes Wien, GZ 127 Hv 34/14x vom 22. Jänner 2016, besteht, daher im vorliegenden Beschwerdefall aufgrund des Freispruchs für die Abgabenbehörde keine Bindung.

Wie im Sachverhalt ausgeführt (GZ RV/7103252/2013 vom 28.06.2022), stellte das Landesgericht für Strafsachen Wien fest, dass es sich bei den Feststellungen Tz 3 (Faktum III im Urteil) - X, Polen - und Tz 1 (Faktum IV im Urteil) - E - um keine Scheinrechnungen, sondern um Rechnungen für tatsächlich erbrachte Leistungen handelte (siehe Urteil Seite 13).

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

Dass betreffend Tz 1 und Tz 3 keine Gelder an den Bf. zugeflossen sind, deckt sich mit den Feststellungen des Gutachtens von Gutachter (S 204, Tz 504).

Betreffend Tz 4 (Faktum IV) – M L Kft - wurde von der Außenprüfung festgestellt, dass in den Jahren 2002 - 2005 von der Fa. M L Kft überhöhte Rechnungen für Transporte innerhalb von Ungarn in Höhe von 482.816,58 € an die T gelegt wurden. Weiters an R Ltd. S.r.o. bzw. E Aufschläge ausbezahlt wurden und letztendlich Gelder in Höhe von 383.667,06 € an den Bf. zugeflossen sind (Anmerkung des BFG: verfahrensgegenständlich ist ein Betrag von 353.971,23 €, da 29.695,83 € betreffend das Jahr 2002 bereits verjährt sind).

Aufgefunden wurden Rechnungen mit dem Briefkopf „Bf.“ an die E, die Überweisungen erfolgten auf ein ungarisches Bankkonto lautend auf den Bf. Dieses Konto wurde dem Bf. zugerechnet und von diesem in der mündlichen Verhandlung auch nicht bestritten. Der Bf. bzw. der steuerliche Vertreter brachten in der mündlichen Verhandlung glaubwürdig und überzeugend vor, dass diese Gelder überwiegend für Schmiergeldzahlungen verwendet wurden. Verwiesen wird, dass X (Tz 3) Zahlungen vom Bf. bestätigt hat.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt 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. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich - mathematisch exakten Sinn" nachweisen (Ritz, BAO⁶, § 167 Tz 8).

Das Bundesfinanzgericht ist daher in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss gekommen, dass betreffend die Feststellungen E und X weder Scheinrechnungen vorliegen noch ein Rückfluss der Gelder an den Bf. stattfand.

Betreffend Tz 4 (M L Kft.) in Zusammenhang mit dem Bankkonto, über welches der Bf. unstrittig Verfügungsberechtigt war, wurde glaubhaft vorgebracht, dass diese Gelder für Provisionszahlungen verwendet wurden. Da die Außenprüfung grundsätzlich diesen Umstand als gegeben angenommen hat, schließt sich der erkennende Senat dieser Meinung an. Der angenommene Prozentsatz von 15 % erschien dem Senat jedoch zu niedrig, aufgrund der Schilderungen, welche Vorteile für die T durch diese Zahlungen gewonnen wurden (zB ein reibungsloser schneller Transport ohne Substanzverlust durch die verschiedenen ehemaligen

Ostblockländer), wird ein Prozentsatz von 50% der Beträge, die beim Bf. verblieben als angemessen angesehen.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei.

Der Bf. konnte nicht zu einer ausreichenden Aufklärung beitragen, die für die Ermittlung der Grundlagen maßgeblich ist, da er keine Aufzeichnungen über die Beträge der Schmiergeldzahlungen geführt hat. Da keinerlei Belege die Ausgaben betreffend Schmiergeldzahlungen vorgelegt wurden, aufgrund der Ermittlungen Zahlungen an jeweils mehrere Personen getätigt werden mussten, Rückflüsse an den Bf. jedoch unstrittig stattgefunden haben, sieht das Bundesfinanzgericht die schätzungsweise Zurechnung in Höhe von 50 % als durchaus angemessen und lebensnah an.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug sind folgendermaßen anzusetzen:

		2003	2004	2005
Tz 1	E		0,00 €	
Tz 2	X	0,00 €	0,00 €	
Tz 4	M L Kft. (50%)	54.826,02 €	65.856,45 €	56.303,14 €
Summe	laut BFG	54.826,02 €	65.856,45 €	56.303,14 €

Berechnung der Einkommensteuer 2003:

	stpfl. Bezüge
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	92.262,39 €
Einkünfte ohne inländischen Steuerbezug	54.826,02 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €

Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen	465,10 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	147.421,51 €
Einkommen	147.421,51 €
Die Einkommensteuer beträgt:	
0 % für die ersten 3.640,00	0,00 €
21 % für die weiteren 3.630,00	762,30 €
31 % für die weiteren 14.530,00	4.504,30 €
41 % für die weiteren 29.070,00	11.918,70 €
50 % für die restlichen 96.551,51	48.275,75 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	65.461,05 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	65.116,05 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. Und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	782,43 €
Einkommensteuer	65.898,48 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-38.222,88 €
Festgesetzte Einkommensteuer	27.675,60 €

Die Einkommensteuer 2003 in Höhe von 65.898,48 € wird unter Anrechnung der bereits abgeführten Lohnsteuer in Höhe von 38.222,88 € mit 27.675,60 € festgesetzt.

Berechnung der Einkommensteuer 2004:

	stpfl. Bezüge
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	98.517,28 €

Einkünfte ohne inländischen Steuerbezug	65.856,45 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	164.241,73 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Kirchenbeitrag	-75,00 €
Einkommen	164.166,73 €
Die Einkommensteuer beträgt:	
0 % für die ersten 3.640,00	0,00 €
21 % für die weiteren 3.630,00	762,30 €
31 % für die weiteren 14.530,00	4.504,30 €
41 % für die weiteren 29.070,00	11.918,70 €
50 % für die restlichen 113.296,73	56.648,36 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	73.833,66 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	73.488,66 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. Und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	796,87 €
Einkommensteuer	74.285,53 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-41.364,82 €
Festgesetzte Einkommensteuer	32.920,71 €

Die Einkommensteuer 2004 in Höhe von 74.285,53 € wird unter Anrechnung der bereits abgeführten Lohnsteuer in Höhe von 41.364,82 € mit 32.920,71 € festgesetzt.

Berechnung der Einkommensteuer 2005:

	stpfl. Bezüge
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	110.800,60 €
Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft	48,99 €
Einkünfte ohne inländischen Steuerbezug	56.303,14 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	167.020,73 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Kirchenbeitrag	-100,00 €
Einkommen	166.920,73 €
Die Einkommensteuer beträgt für Einkommen über 51.000 €	
$(166.920,73 - 51.000) \times 0,5 + 17.085$	75.045,36
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	75.045,36 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	74.700,36 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. Und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	825,72 €
Einkommensteuer	75.526,08 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-47.369,58 €
Festgesetzte Einkommensteuer	28.156,50 €

Die Einkommensteuer 2005 in Höhe von 75.526,08 € wird unter Anrechnung der bereits abgeführten Lohnsteuer in Höhe von 47.369,58 € mit 28.156,50 € festgesetzt.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das vorliegende Erkenntnis basiert auf dem VwGH Erkenntnis, Ra 2022/13/0094. Weiters wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Frage, in welcher Höhe die Einkünfte zugeflossen sind, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösenden Tatfrage, die zu keiner Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt. Eine ordentliche Revision an den VwGH ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 23. Februar 2026