



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers vom 25. September 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 1992 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, Autoverkäufer, war zunächst antragsgemäß 1992 bis 1997 (1992 und 1993 „Jahresausgleich“, 1994 bis 1997 „Arbeitnehmerveranlagung“) veranlagt worden.

Als Folge einer Lohnsteuerprüfung bei der Firma_SG_GmbH (vormals Firma_S_GmbH) wurden mit den Bescheiden datiert vom 8. September 2000, zugestellt am 12. September 2000, die Verfahren für die Einkommensteuer 1992 und 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. 194/1961) wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen.

Mit den Bescheiden datiert vom 31. August 2000 waren bereits zuvor die Verfahren für die Einkommensteuer 1994 bis 1997 von Amts wegen wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen worden.

Gemeinsam ist allen diesen Bescheiden die zusätzliche Begründung, dass *„bisher nicht versteuerte Provisionen in die Lohnzetteldaten einzubeziehen“* gewesen wären.

Gegen die oben genannten Bescheide und die Wiederaufnahme dieser Verfahren richtet sich die Berufung vom 25. September 2000, datiert vom 21. September 2000, in welcher der Berufungswerber erklärte, dass er nicht in der Lage sei, die vorgenommenen

Hinzurechnungen und Erhöhungsbeträge nachzuvollziehen oder zu erklären. Er wisse bloß, dass im Zuge einer Hausdurchsuchung bei seinem Dienstgeber Unterlagen gefunden worden wären, die Aufzeichnungen über ein ihn betreffende „Rückzahlungsaufstellung“ enthalten hätten. Der Berufungswerber habe seinen Dienstgeber laufend mit finanziellen Mitteln über kurz- oder längerfristige Zeiträume unterstützt, welche er in Raten zurückerhalten hätte. Es seien ihm keine Provisionszahlungen außerhalb der Lohnverrechnung bekannt geworden. Die Wahrung eines entsprechenden Parteiengehörs sei unterblieben und wären jedenfalls pauschale Betriebsausgaben allfälligen „Provisionen“ gegenzurechnen.

Dazu erklärte das Finanzamt im „*Ersuchen um Ergänzung*“ datiert vom 20. Oktober 2000, dass beim Arbeitgeber des Berufungswerbers, der Firma_SG_GmbH (vormals Firma_S_GmbH), eine Hausdurchsuchung durchgeführt worden wäre. Dabei seien Unterlagen hervorgekommen, welche belegen würden, dass der Berufungswerber in den Jahren 1992 bis 1997 Provisionen erhalten hätte, welche nicht in den ausgestellten Lohnzetteln enthalten gewesen wären. Es sei dem Berufungswerber bereits aufgrund seiner Einvernahme bekannt geworden, dass Provisionen aufgedeckt worden seien und beim Personenkraftwagen (PKW) Mercedes 230 TE ein Sachbezug zugerechnet habe werden müssen. Die Erhöhung habe aus Provisionserlösen 1992 S 119.400,00, 1993 S 120.000,00, 1994 S 150.000,00, 1995 S 147.000,00, 1996 S 275.000,00, 1997 S 167.000,00 und aufgrund des Sachbezuges 1993 S 70.000,00, 1994 S 84.000,00, 1995 S 39.667,00 betragen. Weiter wurde der Berufungswerber aufgefordert, die Aufwendungen in Zusammenhang mit diesen Einkünften zu konkretisieren und nachzuweisen.

Dem entgegnete der Berufungswerber mit Schreiben vom 15. November 2000 datiert vom 30. Oktober 2000, dass ihm das Entdecken von Provisionszahlungen bei der Hausdurchsuchung in den Räumen seines Dienstgebers nicht bekannt gewesen wäre. Es habe sich bei „*diesen Zahlungen um Rückzahlungen*“ an den Berufungswerber gehandelt, welcher in der Vergangenheit seinem Dienstgeber mehrfach „*Beträge*“ vorgestreckt hätte. Es sei ihm allerdings nicht möglich, zu den Zahlungsflüssen konkrete Angaben zu machen, da er weder einzelne Zahlungen noch deren Datum kenne. Diese Unterlagen würden sich alle in der Hand der Abgabenbehörden befinden, weswegen er ersuche, Einzelaufstellungen oder die gefundenen Aufzeichnungen zur Verfügung zu stellen. Hinsichtlich des Sachbezuges aufgrund der Nutzung des PKW Mercedes 230 TE wende er ein, dass es sich um Privatfahrzeug des Berufungswerbers und nicht um ein Firmenfahrzeug gehandelt habe. Der PKW sei auf den Berufungswerber angemeldet worden, der auch die Kosten getragen hätte.

Mit Schreiben datiert vom 27. März 2001 übermittelte das Finanzamt dem Berufungswerber das im Rahmen der Hausdurchsuchung bei der Firma_SG_GmbH (vormals Firma_S_GmbH) aufgefundene Provisionsabrechnungsheft in Kopie. Daraus ergäben sich Provisionszahlungen

von je S 1.000,00 pro verkauftem Fahrzeug an den Berufungswerber, deren Erhalt der Berufungswerber durch seine Unterschrift bestätigt hätte. In der Zusammenfassung des Heftes (am Ende) würden die Zahlungen als Abrechnungen bezeichnet. Die Forderungen aus den steuerlich nicht erfassten Provisionen und Löhnen seien in der Zusammenfassung im Falle des Erhaltes von der ausgewiesenen Forderung in Abzug gebracht worden und bei Abrechnung der Provisionen als Erhöhung der Forderung ersichtlich. Die der Zurechnung der Provisionen zugrunde liegenden Unterlagen würden keinen Zweifel am Vorliegen von „Schwarzzahlungen“ zulassen. Hinsichtlich des Sachbezuges aus der Nutzung des PKW Mercedes 230 TE brachte das Finanzamt noch vor, dass dieser im Zeitraum vom 5. März 1993 bis 22. Juni 1995 auf den Berufungswerber zugelassen gewesen und mit Kaufvertrag vom 21. Juni 1995 an die Firma_S_GmbH verkauft worden sei. Aus den beschlagnahmten Unterlagen gehe jedoch hervor, dass sich der PKW bereits vor dem Verkauf im Firmeneigentum der Firma_S_GmbH befunden habe.

Dazu erklärte der Berufungswerber mit Schreiben datiert vom 30. März 2001, dass er die Bezeichnung Provisionsaufzeichnungsheft nicht nachvollziehen könne. Richtig sei, dass in diesem Heft Zahlungen an den Berufungswerber aufgezeichnet worden wären. Es habe sich jedoch um Rückzahlungen des Arbeitgebers an den Berufungswerber gehandelt. Der Berufungswerber habe seinem Arbeitgeber laufend Geld zur Verfügung gestellt. Diese Ausleihungen seien in den letzten beiden Seiten des Heftes aufgezeichnet. Allerdings würden diese beiden Seiten bei vom Finanzamt zur Verfügung gestellten Kopien fehlen. Es sei vereinbart worden, dass der Berufungswerber die vorgestreckten Beträge in Raten zurückerhalten würde, sein Dienstgeber es sich aber nicht habe leisten können, diese Beträge auf einmal oder in größeren Beträgen zurückzuzahlen. Deshalb sei man übereingekommen, dass der Berufungswerber zwischen S 500,00 und S 1.000,00 für jedes verkaufte Fahrzeug erhalten solle. Die Zurechnungen an den Berufungswerber seien völlig aus der Luft gegriffen, da der Abgabenbehörde die ausgeliehenen Beträge vorliegen würden.

Der Berufungswerber ergänzte sein Vorbringen mit dem weiteren Schreiben datiert vom 2. Mai 2001 und brachte vor, dass er sämtliche Kosten wie Versicherung, Treibstoff, Instandhaltung des PKW Mercedes 230 TE ebenso wie die in seine Besitzzeit fallende Wertminderung, Gefahr und Zufall getragen habe. Es sei ihm nicht erklärlich, wie das Finanzamt zur Annahme gelangt sei, dass sich der PKW bereits vor dem Verkauf im Eigentum der Firma_S_GmbH befunden habe.

Mit Schreiben datiert vom 10. August 2001 entgegnete das Finanzamt, dass die bereits einmal übermittelten vier letzten Seiten des „Heftes“ nochmals zur Verfügung gestellt und eine Ablichtung des Kaufvertrages vom 5. März 1993 über den PKW Mercedes 230 übermittelt wurden. Dieser Kaufvertrag trage die Vermerke „Dient zur Anmeldung“ und „PKW gehört der

Firma und wurde mir gratis zur Verfügung gestellt". Die vom Berufungswerber angekündigten Nachweise über die behaupteten Ausleihungen an den Dienstgeber des Berufungswerbers würden immer noch fehlen.

Der Berufungswerber hielt mit Schreiben vom 11. November 2001 entgegen, dass trotz der neuerlichen Übermittlung immer noch die letzten vier Seiten des „*Heftes*“ fehlen würden, in welchen die genauen Ausleihungsbeträge angeführt worden seien. Als Beweis verweise er auf jene Seite, wo der *„Übertrag laut Bücherl 1994 – offen S 425.533,00“* genannt werde. Allein dieser Hinweis könne niemals auf Provisionszahlungen schließen lassen, da es für Provisionszahlungen keine Beträge gäbe, welche offen wären. Er überreiche ein Schreiben der Bank C, aus welchem ersichtlich sei, dass der Berufungswerber für die Firma_S_GmbH einen Kredit in Höhe von S 1,5 Mio. aufgenommen habe, der in diesem Zeitpunkt mit noch etwa S 5.000,00 offen sei. Die Rückzahlungen seien vom Berufungswerber vorgenommen und im *„betreffenden Büchl“* als Forderung an die Firma_S_GmbH (beziehungsweise deren Nachfolgefirmen) ausgewiesen worden. Die Belege würden sich zur Zeit beim rechtsfreundlichen Vertreter befinden, da ein Verfahren wegen zu hoher Zinsbelastung anhängig wäre. Es würden Kopien des Sparbuchs_A und des Sparbuchs_B vorgelegt. Die darin markierten Abhebungen hätten ausschließlich der Gewährung von Krediten an den Dienstgeber des Berufungswerbers gedient. Diese Geldbeträge hätte der Berufungswerber *„langfristig“* beziehungsweise noch gar nicht zurückerhalten. Lediglich die Finanzierung von S 190.000,00 (Abhebung am 14. Juli 1992, Rückzahlung am 9. März 1993) sei kurzfristig wieder zurückbezahlt worden. Durch den Kontoöffnungsbeschluss des Landesgerichtes seien bei der Bank_R die Konten des Berufungswerbers eingesehen worden. Offenbar sei übersehen worden, dass der Berufungswerber bei der Bank_T ein *„ganz normales“* Gehaltskonto *„inne halte“*, welches bisher noch nicht eingesehen worden sei. Der Berufungswerber biete Einsicht auf dieses Konto an, aus welchem ersichtlich wäre, dass der Berufungswerber laufend Scheck- und Wechseleinzahlungen für seinen Arbeitgeber vorgenommen habe. Der Berufungswerber habe aufgrund des Kaufvertrages vom 5. März 1993 an die Verkäuferin den im Vertrag angeführten Betrag für den Mercedes 230 TE bezahlt. Der Berufungswerber habe sämtliche Kosten wie Versicherungen, Treibstoff, Instandhaltung wie das wirtschaftliche Risiko getragen. Auch der Verkaufserlös nach eineinhalb Jahren sei dem Berufungswerber zu Gute gekommen. *„Der auf dem Kaufvertrag angeführte Vermerk“* habe *„letztlich keine Bedeutung“* gehabt, *„da dies die ursprüngliche Intention“* gewesen sei, *„die aber letztlich nie zum Tragen“* gekommen wäre.

Das Finanzamt Grieskirchen führte im Schreiben datiert vom 14. September 2001 entgegend an, dass bei der persönlichen Einsichtnahme des Berufungswerbers beim zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes kein Fehlen von Blättern des Provisionsheftes habe

festgestellt werden können. In der Bilanzen der Firma_S_GmbH seien keine Verbindlichkeiten an den Berufungswerber ersichtlich, was auch für „*schwarze Provisionszahlungen*“ keinen Sinn ergeben hätte. Das vorgelegte Schreiben der Bank_C, welches einen aushaftenden Kontensaldo von S 244.967,35 ausweise, habe mit den Provisionszahlungen nichts zu tun. Dieser Kredit mit einer ursprünglichen Darlehenssumme von S 1,5 Mio. dürfe aus der Zeit der Vorgängerfirma im Jahr 1989 gestammt haben. Die vorgelegten Ablichtungen aus Sparbüchern würden den Zeitraum von 1995 bis 1997 nicht abdecken und müssten sich entsprechende Ausleihungen an die Firma_S_GmbH in deren Büchern wieder finden, was jedoch nicht der Fall gewesen sei. Weiters seien die bezahlten Beträge, wie dies bei Schwarzgeldzahlungen üblich wäre, weder bei den Kassa- noch bei den Bankkonten der Firma_S_GmbH aufgeschienen. Aus dem Provisionsabrechnungsheft sei ersichtlich, dass die angefallenen Provisionen entweder bar oder durch die Übergabe von Fahrzeugen an den Berufungswerber bezahlt worden wären. Um die Vorlage der angebotenen Bankunterlagen werde ersucht, soweit der Berufungswerber diese als für die Sachverhaltsermittlung relevant ansehe. Der auf den PKW Mercedes 230 TE, welche im Zeitraum vom 5. März 1992 bis 22. Juni 1993 auf den Berufungswerber angemeldet gewesen wäre, entfallende Hinzurechnungsbetrag sei aufgrund des Vermerkes, dass dieser Wagen dem Berufungswerber gratis zur Verfügung stehe, wohl zu Recht angesetzt worden.

Der Berufungswerber teilte im Schreiben datiert vom 20. November 2001 mit, dass er gemeinsam mit dem zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes festgestellt habe, dass das „*Heft*“ aus 40 Doppelseiten bestehen müsste, aber vier Seiten fehlen würden. Dies könnten die ersten oder letzten beiden sein. Der Berufungswerber habe keinen Einblick in die Bilanzen der Firma Wolfgang Schachinger gehabt und sei ihm nicht möglich gewesen zu „*ersehen*“, ob dort Verbindlichkeiten gegenüber dem Berufungswerber eingestellt gewesen wären. Für ihn seien bloß die Aufzeichnungen im „*Heft*“ maßgeblich gewesen, welche auch niemals bestritten worden wären. Es sei richtig, dass der ursprüngliche Kreditbetrag mit den Vorgängerfirmen der Firma_S_GmbH zu tun gehabt hätte. Auch diese Forderung des Berufungswerbers sei über mehrere Jahre entstanden. Wenn die Darlehenssumme nicht für Zwecke der Firma_S_GmbH aufgenommen worden wäre, hätte es dafür einen anderen plausiblen Zweck geben müssen, was beim Berufungswerber nicht gegeben gewesen wäre. Bei den vorgelegten Sparbüchern solle es sich um einen Beweis für Abhebungen und nicht für Einlagen von „*schwarz erhaltenen Provisbnen*“ handeln. Bei den im „*Provisionsheft*“ angeführten Beträgen habe es sich hauptsächlich um Barbeträge gehandelt, da die Kunden auch hauptsächlich in bar bezahlt hätten und der Berufungswerber gleich die ihm zustehende Forderung einbehalten habe. Da der Forderungsbetrag des Berufungswerbers eine Größe angenommen hätte, welche sich durch kleine Beträge nur langsam abbauen hätte lassen, wären dem Berufungswerber auf

sein Drängen fallweise Autos (zum Verkauf auf eigene Rechnung) überlassen worden. Die vorgelegten Kontoauszüge der Bank_T könnten beweisen, dass der Berufungswerber teilweise Scheck- und Wechselzahlungen für die Firma_S_GmbH „erledigt“ habe. „Schwarze Provisionen“ habe es nicht gegeben. Es werde beantragt den Geschäftsstellenleiter der Bank_T als Zeugen zu hören. Der Berufungswerber habe Belegkopien über die Verwendung der Abhebungen zugunsten der Firma_S_GmbH angefordert, welche binnen zwei Wochen nachgereicht werden würden. Der PKW Mercedes 230 TE sei auf den Namen des Berufungswerbers angemeldet gewesen. Der Wert des Wagens sei aber im „Buch“ der Forderung des Berufungswerbers zugeschrieben worden. Der Berufungswerber habe sämtliche Kosten für dieses Fahrzeug selbst getragen. Die Firma_S_GmbH habe auch keine Kosten für dieses Fahrzeug in ihrer Buchhaltung verzeichnet.

In der Ergänzung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1997 datiert vom 10. Dezember 2001 legte der Berufungswerber Kopien von Auszügen seines Kontokorrentkontos bei der Bank_T vor, welche darlegen sollten, dass der Berufungswerber laufend größere Wechsel ausgestellt und auch selbst über sein Bankkonto eingelöst habe. Der Bankstellenleiter sei bereit diese Buchungen verbal zu bestätigen und darüber Auskunft zu geben, wem die Geldtransaktionen wirtschaftlich betreffen.

Dem hielt das Finanzamt mit Schreiben datiert vom 4. März 2002 in Hinblick auf die Aussage, dass es dem Berufungswerber nicht möglich gewesen sei, festzustellen, ob in den Büchern des Arbeitgebers des Berufungswerbers Verbindlichkeiten gegenüber dem Berufungswerber eingestellt worden wären, entgegen, dass der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers auch jener der im Jahr 1989 in Konkurs gegangenen GmbH gewesen sei. Die ursprüngliche Forderung in Höhe von S 1,5 Mio. habe, wie aus dem vom Berufungswerber vorgelegten Schreiben der Bank_C ersichtlich sei, auch B und S als Bürgen betroffen. Dieses im Jahr 1997 mit S 244.967,35 aushaftende Darlehen aus dem Jahr 1989 mit den Provisionen der Jahre 1995 bis 1997 in Verbindung zu bringen und Sparbücher als Beweis von Rückzahlungen der Zeiträume 1985 bis 1994 vorzulegen, erscheine nicht nachvollziehbar. Die im Jahr 1989 in Konkurs gegangene GmbH habe mit der Firma_S_GmbH mit Ausnahme derselben Beteiligten nichts gemeinsam. Die in den Sparbüchern aufscheinenden Abhebungen und Einlagen hätten die Jahre 1985 bis 1984 betroffen. Das Sparbuch_A des Berufungswerber hätte folgende Bewegungen aufgewiesen:

Datum	Eingang in S	Ausgang in S
5.4.1985	100.000,00	
5.6.1985		40.000,00
10.6.1985		35.000,00
3.3.1989	200.000,00	
24.8.1989		10.000,00

29.9.1989		19.000,00
16.10.1989		20.000,00
13.4.1990	100.000,00	
2.7.1990		15.000,00
10.10.1990		15.000,00
30.11.1990		21.000,00
4.2.1991		100.000,00
23.7.1991		20.000,00
11.4.1991		30.000,00

Das Sparbuch Nr. 32.159.311 habe folgendes Bild gezeigt:

Datum	Eingang in S	Ausgang in S
8.10.1991	130.000,00	
31.10.1991	20.000,00	
23.12.1991	50.000,00	
14.7.1992		190.000,00
9.3.1993	190.000,00	
19.8.1993		76.000,00
19.10.1993		48.000,00
25.1.1994		40.000,00
23.3.1994		58.000,00
2.5.1994		16.000,00

Es sei nicht nachvollziehbar wie Einzahlungen und Abhebungen auf Sparbüchern in den Jahren 1985 bis 1997 belegen sollten, dass in den Jahren 1995 bis 1997 keine Provisionszahlungen geflossen wären. Gleiches gelte für die Kontoauszüge des Girokontos bei der Bank_T aus den Jahren 1992 bis 1997, da die eingelösten Wechsel die Jahre 1992 bis 1994 betroffen hätten und in den Jahren 1995 bis 1997 keinen Bezug zum Provisionsabrechnungskonto gehabt hätten. Es wäre zu hinterfragen, ob die es sich bei den Einzahlungen um steuerpflichtige Einkünfte gehandelt habe.

Das Konto bei der Bank_T wurde hinsichtlich der Geldbewegungen über S 20.000,00 wie folgt dargestellt:

Datum	Art des Vorgangs	Eingang in S	Ausgang in S	Stand in S
5.2.1992	Wechsel	249.999,00		52.429,93
6.2.1992	bar		250.000,00	
6.2.1992	bar	25.000,00		
10.4.1992	bar	20.000,00	20.000,00	
7.5.1992	Wechsel	194.026,00		
8.5.1992	bar		257.216,00	
2.6.1992	bar	57.216,00		
9.7.1992			25.000,00	
11.8.1992			200.000,00	
25.8.1992	Wechsel	165.312,00		
5.10.1992	bar	60.000,00		
15.10.1992	bar	30.000,00		
13.11.1992	Wechsel	135.600,00		
14.11.1992	bar		170.000,00	
20.11.1992	bar	30.000,00		-42.042,78

17.2.1993	bar		140.000,00	
25.2.1993	Wechsel	77.876,00		
22.5.1993	bar		100.000,00	
24.5.1993	bar	20.000,00		
24.8.1993	bar	20.000,00		
25.8.1993	Wechsel	58.580,00		
26.8.1993	bar		80.000,00	
27.8.1993	bar	20.000,00		
30.9.1993	bar	22.961,00		
22.11.1993	Wechsel	39.044,00		
23.11.1993	bar		60.000,00	
22.12.1993	bar	20.000,00		-31.215,80
24.2.1994	Wechsel	29.313,00		
24.2.1994	bar		40.000,00	
25.4.1994	bar		20.000,00	
26.4.1994	Wechsel	24.410,00		
30.8.1994	Wechsel	14.659,00		
31.8.1994	bar		25.000,00	
31.12.1994				-62.848,54
17.1.1995	bar	60.000,00		
7.4.1995	bar		150.000,00	
11.4.1995	bar	145.000,00		
3.5.1995	bar		21.500,00	
26.9.1995	bar	20.000,00		
31.12.1995				-14.917,51
21.10.1996	Gehalt 9/96			
31.12.1996				3.799,00

bis Ende 1997 keine Beträge über S 20.000,00 gebucht

31.12.1997				6.965,73"
------------	--	--	--	-----------

Aus dem Provisionsheft sei zu entnehmen, dass der Berufungswerber für jedes verkaufte Fahrzeug 1.000,00 S erhalten habe, wie etwa:

Zeitraum	Anzahl verkaufter KFZ	Betrag in S	Unterschrift des Bw.
1/95	14	14.000,00	15.3.1995
2/95	13	13.000,00	15.4.1995
12/95	15	15.000,00	ja
1/96	29	29.000,00	27.2.1996
6/96	12	12.000,00	1.8.1996

Sämtliche Monatsabrechnung würden sich am Ende des Heftes in Form von offiziellem Lohn und Abrechnung der „schwarzen Provision“ als Forderung einerseits und Zahlungen und das Überlassen von Fahrzeugen an Zahlung statt andererseits wieder finden. Das Provisionsabrechnungsheft sei während einer Hausdurchsuchung bei der Firma_S_GmbH aus dem Aktenkoffer des Berufungswerbers heraus beschlagnahmt worden, als der Berufungswerber es „verschwinden lassen“ habe wollen. Die Zeugeneinvernahme des Bankstellenleiters der Bank_T erscheine nach einer telefonischen Rücksprache nicht sinnvoll, da dieser bekannt gegeben habe, dass von ihm keine über die Kontoführung hinausgehenden Informationen zu erwarten seien. Beim PKW Mercedes 230 TE rechtfertige der „pro forma“

Kaufvertrag mit dem Hinweis „*dient zur Anmeldung*“ samt handschriftlichem Vermerk des Berufungswerbers: „*der PKW gehört der Firma und wurde mir gratis zur Verfügung gestellt*“ den Hinzurechnungsbetrag. Auch sei der Wert dieses PKW entgegen der Behauptung des Berufungswerbers nicht in dem „*Büchl*“ gutgeschrieben worden. Aufgrund des erwähnten Vermerkes werde der Behauptung, der Berufungswerber habe die Kosten des PKW Mercedes 230 TE getragen, kein Glauben geschenkt. Beim Provisionsheft würden sich zwar nur 38 Seiten befinden, es habe jedoch bei einer Durchsicht gemeinsam mit dem Berufungswerber festgestellt werden können, dass die Aufschreibungen auf Seite eins beginnen und sich nahtlos fortsetzen würden, sodass die fehlenden Doppelseiten keinen Aufzeichnungen gedient hätten.

Mit dem Schreiben vom 14. Juni 2002 datiert vom 24. Mai 2002 übermittelte der Berufungswerber eine Bestätigung des Herrn S, dass die ausbezahlten Teilbeträge keine Provisionen oder sonstige Vorteile aus dem Dienstverhältnis des Berufungswerbers seien, sondern der Tilgung der Forderungen des Berufungswerbers gedient hätten, was mündlich vereinbart gewesen wäre. Der Berufungswerber habe zuerst Bürgschaften für die Kredite seines Arbeitgebers übernommen und sei erst, als diese notleidend geworden seien, als Kreditnehmer „*eingesprungen*“. Daraus seien die Forderungen an Herrn S und Firma_WS entstanden. Das erste und letzte Blatt aus dem „*Provisionsheft*“ würden fehlen und habe dies der Berufungswerber schlüssig bewiesen. Der Berufungswerber habe im Zuge der bereits zweimal bei seinem Dienstgeber durchgeführten Insolvenzverfahren seine „*Provisionen*“ nicht beim Insolvenzentgeltssicherungsfond angemeldet.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2002 betreffend die „*Jahresausgleichsbescheide 1992 und 1993 und die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1997*“, datiert vom 21. Oktober 2002 stellte das Finanzamt in kurzen Worten den Gang des Verfahrens bis zu diesem Zeitpunkt dar und führte weiter aus, dass der Berufungswerber seit über zwanzig Jahren bei verschiedenen Firmen, welche Herrn S gehört hätten und in Konkurs gegangen wären, als Autoverkäufer beschäftigt gewesen sei und teilweise die Position eines Gesellschafters inne gehabt habe. Der Berufungswerber habe eine offiziellen Monatslohn und wie aus dem beschlagnahmten Provisionsheft ersichtlich sei, einen Provision von S 1.000,00 ab 1994 beziehungsweise zuvor von S 800,00 für jedes verkaufte Fahrzeug erhalten. Diese sei entweder bar ausbezahlt oder als Forderung des Berufungswerbers an S aufgezeichnet worden. Diese Forderungen seien durch an den Berufungswerber an Zahlung statt übergebene Fahrzeuge und Reifen (14. Juni 1995: Ford Orion im Wert von S 15.000,00, 11. Juli 1995: VW Golf Cabrio im Wert von 76.000,00, 4. September 1995: VW Golf Automatik S 40.000,00, Renault Espace im Wert von S 300.000,00 zuzüglich Winterreifen im Wert von S 5.000,00 und Alufelgen im Wert von S 10.000,00, 2. Oktober 1996: VW Polo im Wert von

S 150.000,00) und Barzahlungen etwa von S 30.000,00 am 4. September 1995, S 54.500,00 am 21. Dezember 1995 und 60.000,00 am 1. Oktober 1996 getilgt worden. Es könne keine Rede davon sein, dass frühere Darlehensbeträge mit Rückzahlungen von S 1.000,00 getilgt worden wären, sondern seien durch die Verkäufe Forderungen des Berufungswerbers entstanden und seien diese durch die Zahlungen in bar oder die Übergabe von Fahrzeugen an Zahlung statt vermindert worden. In einigen Fällen etwa für Januar 1995 am 15. März 1995 für den Betrag von S 14.000,00, für Februar 1995 am 15. April 1995 für den Betrag von S 13.000,00, ohne Datumsangabe für Dezember 1995 zum Betrag von S 15.000,00, für Januar 1996 am 27. Februar 1996 für den Betrag von S 29.000,00 und für Juli 1996 am 1. August 1996 für den Betrag von S 12.000,00 habe der Berufungswerber die Barauszahlung der Provisionen durch seine Unterschrift bestätigt. In den Bilanzen der Firmen (des Herrn S) würden weder Verbindlichkeiten an den Berufungswerber auftauchen, noch seien die Zahlungen buchhalterisch erfasst. Bei der vom Berufungswerber vorgelegten Bescheinigung des Herrn S handle es sich um eine Gefälligkeitsbestätigung, da sich Herr S durch die Bekanntgabe der Wahrheit selbst als Auszahlender von „Schwarzprovisionen“ belasten würde. Die Bürgschaften, welche der Berufungswerber habe übernehmen müssen, hätten aus dem Konkurs im Jahr 1989 gestammt. Die Rückzahlung dieser Kredite habe mit der Vereinbarung, dass der Berufungswerber S 1.000,00 für jedes verkaufte Fahrzeug hätte erhalten sollen, nichts zu tun haben können, da sich dann die Forderung des Berufungswerbers an Herrn S mit jedem verkauften Fahrzeug hätte verringern müssen. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen, da die monatlich durch Fahrzeugverkäufe ermittelten Beträge als Forderung aufgezeichnet worden seien und im Falle der Bezahlung in bar oder durch Übergabe von Fahrzeugen und Reifen getilgt worden wären. Zur Behauptung, dass das erste und letzte Blatt des „Provisionsheftes“ fehlen sollten, werde festgestellt, dass das Heft im Zustand, wie es dem Berufungswerber in Kopie übermittelt worden wäre, vom handelnden Organ der Prüfungsabteilung Strafsachen aufgefunden worden sei. Es könne ausgeschlossen werden, dass entweder der Beamte der Prüfungsabteilung Strafsachen oder ein anderer Prüfer, Blätter aus dem Heft entfernt habe, da dieses Heft mit den Aufzeichnungen des Monats Januar 1995 begonnen und ohne Lücke bei der Beschlagnahme im Juni 1997 geendet hätte. Auf den letzten drei Blättern seien die Forderungen des Berufungswerbers aus dem offiziellen Lohn, den „schwarzen Provisionen“ und auch die Barzahlungen und die Übergabe von Fahrzeugen und Zubehör lückenlos aufgezeichnet. Dieses Heft habe (im Zeitpunkt der Beschlagnahme) nur 38 Seiten umfasst und wären die Fehlenden vier Seiten wohl vor dessen Benutzung entfernt worden, da die Aufzeichnungen lückenlos seien. Das Unterbleiben der Meldung von Provisionen als Forderungen bei zwei Insolvenzverfahren an den Insolvenzentgeltssicherungsfond sei kein Hinweis dafür, dass es sich nicht um Provisionen

gehandelt habe („*unlogisch*“), weil durch die Anmeldung die „*schwarzen Zahlungen*“ ans Licht gekommen wären, welche bis dahin in der Lohnverrechnung unbesteuert geblieben seien. Diese würden einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen und wären bei der Lohnverrechnung zu erfassen gewesen. Für den Eventualantrag Kreditrückzahlungen als Werbungskosten anzuerkennen, wäre zu überprüfen, ob die Kriterien für Werbungskosten erfüllt seien und ob Rückzahlungen nachgewiesen werden könnten. Die „*schwarz*“ ausbezahlten Provisionen könnten nicht als Rückzahlungen anerkannt werden. Hinsichtlich des Vorteils aus dem Dienstverhältnis aufgrund der Nutzung des firmeneigenen PKWs sei vom Berufungswerber nichts vorgebracht worden, was dies als falsch erscheinen habe lassen und wären trotz der Ausführungen des Finanzamtes vom 4. März 2002 keine Unterlagen vorgelegt worden.

Den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 30. Oktober 2002 datiert vom 28. Oktober 2002 begründete der Berufungswerber damit, dass ihm die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2002 nicht schlüssig erscheine, ohne dies weiter auszuführen.

Mit Schreiben vom 10. Februar 2003 ersuchte der Berufungswerber die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen Erörterungstermin festzusetzen.

Im Rahmen der Ladung zum Erörterungsgespräch wurde der Berufungswerber aufgefordert alle Unterlagen, welche geeignet wären seinen Standpunkt zu stützen und welche bis dahin noch nicht vorgelegt worden seien, insbesondere jene welche die Werbungkosteneigenschaft der vom Berufungswerber behaupteten Kreditrückzahlungen beziehungsweise deren Durchführung belegen würden, sowie Unterlagen über den Verkauf der dem Berufungswerber von seinem Arbeitgeber überlassenen Fahrzeuge und des Zubehörs, beizubringen.

Im Rahmen des Erörterungstermins am 30. Oktober 2003 wiederholten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen und hielten diese gemeinsam fest, dass die im bisherigen Verfahren als „*Provisionen*“ zugerechneten Geldflüsse und die Übereignung von Fahrzeugen tatsächlich stattgefunden hätten. Jedoch blieben beide Parteien bei ihrer bisherigen Darstellung, nämlich dass es sich nach Ansicht des Berufungswerbers um Rückzahlungen des Herrn S an den Berufungswerber für Forderungen des Berufungswerbers gehandelt habe, beziehungsweise dass nach Ansicht des Finanzamtes bei den bei den bisher nicht erklärten Provisionen um Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit gehandelt habe. Der Berufungswerber erneuerte seinen Antrag in eventu die Kreditrückzahlungen der von ihm für Herrn S beziehungsweise seine Firmen geleisteten Zahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzuerkennen. Beide Parteien hielten fest, dass bisher noch nicht geklärt worden sei, ob allfällige Forderungen des Berufungswerbers gegen Herrn S

ursprünglich der privaten Sphäre zuzuordnen waren oder bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entstanden seien.

Bei dieser Gelegenheit stellte der Berufungswerber eine Kopie einer Wechselklage der Bank_C_AG vom 24. Oktober 1991 zur Verfügung. Darin werden der Berufungswerber und B wegen S 1.520.279,44 in Anspruch genommen, welche die Firma S_Automobil-Handels_GmbH nicht bezahlt hatte. Der Berufungswerber und B hatten sich bereit erklärt für diesen Wechsel und die zugrunde liegende Kreditforderung als Bürge einzutreten (An der Firma S_Automobil-Handels_GmbH waren vor deren Untergang zu 98% der Berufungswerber und zu 2% S beteiligt). Im weiteren Schreiben der Bank_C_AG vom 26. August 1991 erklärt sich diese bereit für diese Wechselschuld eine Ratenzahlung von monatlich S 50.000,00 ab 1. September 1991 zu akzeptieren. Zusätzlich legte der Berufungswerber einen Antrag der Bank_C_AG auf Exekution zur Sicherstellung durch Pfandrechtsvormerkung vom 22. August 1995 vor, in welchem aufgrund einer anderen Wechselklage S 614.456,28 eingebracht werden sollen.

Im Schreiben vom 11. November 2003 erläuterte der Prüfer anhand von Beispielen die Vorgangsweise von S und dem Berufungswerber:

"1) An- und Verkauf des Mercedes 300 E, FgNr 2770

Ankauf der Firma_S_GmbH des unfallbeschädigten Kfz am 16. Februar 1995 um S 50.000,00 (Beilage 1). Verkauf laut Kaufvertrag (Beilage 2) (unterfertigt vom Berufungswerber) am 17. Februar 1995 an Jürgen Aichinger um S 50.000,00 (in der Buchhaltung der Firma_S_GmbH mit diesem Betrag erfasst (Beilage 5).

Lt. Provisionsaufzeichnung (Beilage 3) vom Februar 1995 wurde laut Eintragung vom Berufungswerber dieses KFZ um S 110.000,00 verkauft.

Weiters wurde vom Berufungswerber ein Kassaeingangsbeleg (Beilage 4) ausgestellt, in welchem er mit seiner Unterschrift den Empfang eines Betrages von S 110.000,- dem Käufer für den Mercedes 300 E bestätigt.

Dieser Beleg wurde vom Gendarmerieposten Schwanenstadt dem Finanzamt zur Verfügung gestellt (Der Käufer erstattete eine Anzeige wegen Kilometerstandfälschung) Der Vorgang beweist eindeutig, dass der Berufungswerber an den Steuerhinterziehungen voll beteiligt war, nachdem er den Beleg für die Buchhaltung mit S 50.000,00 und an den Käufer mit S 110.000,00 ausgestellt hat.

Weiters ist im Provisionsabrechnungsheft ersichtlich, dass er für diesen Verkauf S 1.000,00 an Verkaufsprovision erhalten hat (Beilage 3). Es wurden S 13.000,00 für Verkauf von 13 KFZ am 15. April 1995 für den Zeitraum Februar 1995 vom Berufungswerber mit seiner Unterschrift bestätigt.

2) An und Verkauf Mercedes 420 SE FgNr 6791

Einkauf am 7. März 1995 um S 38.000,00 (Beilage 6 und 8).

Verkauf 10. März laut Ausgangsrechnung um S 50.000,00 (Unterschrift des Berufungswerbers / Beilage 7).

Im Provisionsabrechnungsheft des Berufungswerbers scheint ein tatsächlicher Kaufpreis von S 96.000,00 auf (Beilage 9). Differenzbetrag S 46.000,00 vom Berufungswerber oder S schwarz kassiert?

3) An- und Verkauf Mercedes S 350 D, FgNr 6339

Ankauf am 26. April 1995 um S 508.000,00 (Beilage 10)

Verkauf am 27. April 1995 um S 470.000,00 (Beilage 11)

Laut Provisionsabrechnungsbuch tatsächlicher Verkaufspreis S 632.000,00 (Beilage 12)

4) An- und Verkauf Alfa Spider FgNr 0250

Ankauf mit gefälschter Eingangsrechnung von nicht existierender Firma am 2. Februar 1996 um S 280.000,00 (Beilage 13).

Verkauf am 22. Februar 1996 S 325.000,00 (Beilage 14+15), Novabescheinigung zu Unrecht ausgestellt (Unterschrift S). Der Kaufvertrag wurde vom Berufungswerber mit dem Kaufpreis 325.000,- unterzeichnet, im Provisionsabrechnungsheft (Beilage 16) hat er S 355.000,00 als Verkaufspreis eingetragen!

5) An- und Verkauf Audi A 6TDI, FgNr 9280

Ankauf am 10.9.96 um S 289.665,00 (Beilage 17)

Verkauf am 17.10.1996 um S 380.000,00 (Beilage 18). Laut Provisionsabrechnungsheft des Berufungswerbers beträgt der tatsächliche Kaufpreis S 399.000,00 (Beilage 19).

Vom Sachbearbeiter könnten hunderte weitere solcher Vorgänge belegt werden, welche beweisen, dass der Berufungswerber voll bei den Steuerhinterziehungen der Firma_S_GmbH mitgewirkt hat.

Vom Steuerbüro des steuerlichen Vertreters wurden (Beilage 20) offene Gehälter in Höhe von S 76.059,00 an den Berufungswerber ohne Unterschrift auf dem Kassaausgangsbeleg vom 30. Oktober 1996 verbucht.

Im Provisionsabrechnungsheft sind in diesem Zeitraum Barauszahlungen beziehungsweise Überweisungen Raika ersichtlich, wie sich dieser Betrag zusammen setzt, geht aus den Aufzeichnungen nicht hervor.

Im Zuge des Erörterungsgespräches wurden vom Berufungswerber Unterlagen über Darlehensrückzahlungen vorgelegt, welche von ihm als Werbungskosten im Falle einer abweisenden Berufungsentscheidung beantragt werden.

Meiner Ansicht nach dürfte es sich um Haftungsübernahmen als Wechselbürge handeln, welche aus dem Konkurs des Jahres 1989 und somit vor dem Zeitraum der Zurechnungen stammen.

Für Franz Huemer könnte subjektiv der Eindruck vorliegen, dass er von Wolfgang Schachinger die seinerzeitigen Rückzahlungen der Darlehen im Berufszeitraum zurückerhält, ohne zu bedenken, dass inzwischen andere Rechtspersönlichkeiten vorliegen. Werbungskosten könnten daher nur im Zeitpunkt der Verausgabung (=Rückzahlung der Darlehen weit vor dem angefochtenen Zeitraum) vorliegen und die Refundierung dieser Beträge wären somit Einnahmen (welche richtigerweise ohnehin zugerechnet wurden).

Es werden Kopien von beim Lohnkonto des Berufungswerbers gefundenen Schreiben der Bank_C_AG (Beilage 21) - Haftung für die im Jahr 1989 in Konkurs gegangene Automobil-HandelsGmbH als Wechselbürge - und der Länderbank (Beilage 22) vorgelegt, welche Überweisungen von B an den Berufungswerber (monatlich S 12.655,00 12/1987-11/1991) belegen.

Bei B (Beleg 22) handelt es sich um die langjährige Buchhalterin der Firma_S_GmbH und der in Konkurs gegangenen Vorfirmen, welche im Verdacht steht, hunderte Eingangsrechnungen dahingehend gefälscht zu haben, in dem sie aus Neufahrzeugen durch Einfügung von Kilometerständen und Zulassungsdaten Gebrauchtfahrzeuge zur Ermöglichung der Differenzbesteuerung vorgetäuscht hat, weiters Vorsteuerabzug durch selbst erstellte fingierte Rechnungen (siehe Beilage 13) et cetera."

Diesem Schreiben waren die darin genannten und beschriebenen Beilagen 1 bis 22 beigelegt.

Dazu entgegnete der Berufungswerber mit Schreiben datiert vom 10. Dezember 2003, dass es sich beim Vorbringen des Prüfers um Anschuldigungen, Vermutungen und Unterstellungen handle. Tatsächlich habe er seinem Arbeitgeber immer wieder mit "Geldbeträgen für private und Firmenzwecke" für Scheckabdeckungen, Wechselzahlungen, Kreditrückzahlungen und Kontoabdeckungen ausgeholfen und diese "Leihungen" in kleinen Beträgen teilweise zurückerhalten. Er hätte "ansonsten" die Kreditrückzahlungen für die Firma nicht "tätigen" können. Er sei als Bürge für einen hohen Kredit, wie oben dargestellt, von der Bank_C_AG in Anspruch genommen worden und habe am 24. September 2001 die letzte Rate dafür bezahlt.

Zum Teil habe er auch Autos erhalten, welche er später auf seine Rechnung jedoch ohne Gewinn verkauft habe, um seine Forderungen gegen seinen "Arbeitgeber" und Herrn Wolfgang Schachinger zu mindern. Für seinen Arbeitgeber habe er sogar sein privates Konto überzogen und von seinem privaten Sparbuch Geld behoben.

Der Berufungswerber erhob gegenüber den handelnden Organen der Finanzverwaltung den Vorwurf der Urkundenunterdrückung, des Amtsmissbrauches und des Diebstahles, denn die genauen Aufzeichnungen über seine Ausgaben für die Firmen des Herrn S und Herrn S, welche sich auf den ersten beiden Seiten des beschlagnahmten Provisionsheft befunden hätten, seien seit der Beschlagnahme durch die Organe der Finanzverwaltung verschwunden. Ebenso sei eine teure Armbanduhr abhanden gekommen.

Die von ihm beigebrachte Bestätigung des Herrn S (siehe oben) sei vom Finanzamt als Gefälligkeitsbestätigung angesehen worden, weswegen er sich "*eigentlich verarscht gefühlt*" habe.

Der Berufungswerber unterstellte dem Prüfer, dass dieser Karriere machen wolle und deshalb in seinem Fall den Erfolg benötige, der ihm bei Herrn S versagt geblieben sei. Auf eine Strafanzeige gegen den Prüfer habe der Berufungswerber nur aufgrund der Tatsache, dass er ihn seit seiner Jugendzeit kenne verzichtet.

Es sei "*wohl der Höhepunkt*", dass ihm unterstellt werde, dass er "*schwarz kassiert*" hätte. Die von ihm erzielten Verkaufspreise habe Herr S immer kontrolliert und abgehakt. Er habe niemals zu seinen Gunsten oder Vorteil ohne Wissen seines Arbeitgebers einen Kaufvertrag oder eine Zahlungsbestätigung geschrieben und immer die von ihm kassierten Verkaufserlöse bei Herrn S abgegeben.

Beim Mercedes 300E FgNr 2770 habe es sich um einen stark beschädigten Unfallwagen gehandelt, bei welchem möglicherweise Ersatzteile mitverkauft worden wären, was den Unterschied zwischen S 50.000,00 gebuchten Verkaufspreis und S 110.000,00 laut Zahlungsbestätigung erklären würde. Von einer Anzeige wegen einer Fälschung der Kilometerstandsanzeige, habe der Berufungswerber nichts gewusst. Die S 13.000,00 für die im Februar 1995 verkauften Fahrzeuge habe er wohl erhalten.

An den Verkauf des Mercedes 420 SE FgNr 6791 könne er sich nur noch schlecht erinnern. Der von ihm geschriebene Kassabeleg über S 30.000,00 betreffe eine Restzahlung.

Beim Mercedes S 350 S FgNr. 6791 habe ihm der Prüfer "*wie überhaupt bei der ganzen Sache*" Gravierendes unterstellt, da der Berufungswerber weder den Kauf- noch den Verkaufsvertrag geschrieben habe, welche beide im April unterzeichnet worden seien. Im Provisionsheft erscheine der Erlös jedoch im März.

Der Prüfer wolle dem Berufungswerber bei Kauf und Verkauf des Alfa Romeo Spider FgNr. 0250 das Fälschen von Einkaufsrechnungen unterschieben, obwohl er niemals PKW-Einkäufe von "*Firmen*" durchgeführt und auch niemals mit der Buchhaltung seines Arbeitgebers etwas

zu tun gehabt habe. Der im Provisionsheft genannte Preis könnte auch jener inklusive Nova sein.

Der im Provisionsheft angeführte höhere Betrag beim Verkauf des Audi 6TDI, FgNr. 9280 könne von einer zweiten Garnitur Räder und Servicearbeiten herkommen.

Bei der Barauszahlung von S 76.059,00 habe es sich wohl um offene Gehälter gehandelt.

Im Provisionsheft sei auch erkennbar, dass dort ein Betrag von S 425.553,00 als offen vermerkt sei. Er habe immer noch eine offene Forderung von S 35.260,00 aus Kreditrückzahlungen gegen das Autohaus.

Es sei dem Berufungswerber unverständlich, dass er für Geld das er in kleinen Raten zurück erhalte, Einkommensteuer zahlen solle.

Vom Finanzamt wurde mit Telefax vom 7. Oktober 2004 ein Vernehmungsprotokoll des S vom 14. Janer 1998 in seinem eigenen Strafverfahren vor dem Landesgericht übermittelt, worin er sich schuldig bekennt, dem Berufungswerber ab 1995 S 1.000,00 je verkauftes Auto als Provision bis zu einem Betrag von S 300.000,00 un versteuert als Schwarzgeldzahlung übergeben zu haben. Der Berufungswerber habe dieses Geld dafür bekommen, dass er diesen Betrag als es der Firma nicht so gut gegangen sei, in diese investiert habe.

Mit dem Urteil des Landesgerichtes Wels vom 19. Oktober 2004, welches dem Unabhängigen Finanzsenat am 25. Februar 2005 übermittelt wurde, wurde der Berufungswerber neben zwei anderen Angeklagten, darunter auch S verschiedener Verstöße gegen das Finanzstrafgesetz (FinStrG, BGBl. Nr. 129/1958) schuldig erkannt.

Darin wird auszugsweise, soweit es den Berufungswerber betrifft ausgeführt:

"S , der Berufungswerber und Z sind schuldig; es haben:

1) S als Geschäftsführer der Firma SG GmbH (vormals Firma S GmbH) allein beziehungsweise im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit dem Berufungswerber (siehe Punkt F) 1) im Bereich des Finanzamtes vorsätzlich

...

F.) In der Zeit vom 15. Februar 1997 bis 15. Januar 1998 unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes entsprechenden Lohnkonten für die Jahre 1992 bis 1997 eine Verkürzung an Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt S 522.742,00 (€ 37.989,14) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten indem er

1.) an den Berufungswerber in den Jahren 1992 bis 1997 ausbezahlte Verkaufsprovisionen und gewährten Sachbezug eines Dienstfahrzeuges nicht in die Lohnkonten aufnehmen ließ und so der Besteuerung entzogen hat, und hiedurch für die Jahre 1992 bis 1997 Lohnsteuer von insgesamt S 52.743,00 (€ 32.370,52), in Summe somit Lohnabgaben von S 498.171,00 (€ 36.203,50) verkürzte [Faktum 2.5, Seite 57 und 89 in ON 30/IV] und wobei der Berufungswerber in diesem Punkt mit Wolfgang Staudinger im bewussten und gewollten zusammenwirken in den Jahren 1994 bis 1997 bar ausbezahlten Verkaufsprovisionen im Gesamtausmaß von S 375.00,00 nicht in die Lohnkonten aufnahm und in diesem Zeitraum Lohnsteuer- und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen, demnach eine Verkürzung von Lohnabgaben im Ausmaß von € 12.833,55 herbeiführte.

2) ...

D) Es haben dadurch begangen:

...

Der Berufungswerber zu Anklagentenor Punkt I)F)1.) das Vergehen der Abgabenhinterziehung als Beitragstäter nach §§ 11 3. Alternative, 33 Abs. 2 lit. b FinStrG.

...

und werden hiefür verurteilt wie folgt:

...

Der Berufungswerber

nach § 33 Abs. 5 FinStrG

strafbestimmender Wertbetrag: € 12.833,55

zu einer Geldstrafe von € 5.000,00 im Nichteinbringungsfall 14 Tage Ersatzfreiheitsstrafe

Die Geldstrafe wird gemäß § 43 Abs. 1 StGB unter Bestimmung einer Probezeit von drei Jahren bedingt nachgesehen.

...

Entscheidungsgründe:

...

Der 50-jährige Zweitangeklagte Berufungswerber verdient als Autoverkäufer – nach eigenen Angaben – monatlich € 1.500,00, er verfügt über ein Sparbuch, hat Schulden im Ausmaß von € 50.000,00 und ist gerichtlich unbescholten.

...

Im Zuge mehrerer abgabenbehördlicher Prüfungen und finanzstrafrechtliche Ermittlungen wurden die im Urteilstenor unter Punkt A)I) festgehaltenen Sachverhalte festgestellt. Die Firma_SG_GmbH (vormals Firma_S_GmbH) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Oktober 1990 als Firma_S_GmbH mit gegründet; alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer war seit Firmengründung der Erstangeklagte S.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 21. Oktober 1997 wurde der Firmensitz nach W verlegt, der Sitz der Geschäftsleitung blieb jedoch unverändert in SS, wo auch der operative Betrieb weitergeführt wurde. Mit Beschluss vom 4. Dezember 1997 wurde sodann der Firmenwortlaut auf Firma_SG_GmbH geändert; schließlich erfolgte am 4. Februar 1998 beim Handelsgericht_W die Konkurseröffnung über diese Gesellschaft. Daraufhin führte seit dem Konkurs dieser Firma die Firma_RV_GmbH jedenfalls seit 1988 deren Autohandelsgeschäfte weiter.

Per 31. August 2000 wurde die letztgenannte Gesellschaft in SH_GmbH_iL umbenannt und eine Sitzverlegung nach SS vorgenommen; mit Beschluss vom 31. August 2000 des Landesgerichtes wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet.

Laut vorliegendem Treuhandvertrag vom 6. April 1998 hielt der Zweitangeklagte Berufungswerber treuhändig für S dessen Geschäftsanteile. Überdies wurde mit Notariatsakt vom selben Tage vom Berufungswerber ein Abtretungsanbot an S betreffend dieser Geschäftsanteile gestellt.

...

Zur Lohnsteuerprüfung (2.5):

In dem beim Zweitangeklagten Berufungswerber vorgefundenen Provisionsheft (Beilage ./37a in ON 30, ident mit Beilage ./III zum HV-Protokoll) sind die von ihm verkauften Fahrzeuge und seine daraus erzielten Provisionseinnahmen aufgezeichnet. Diese Aufzeichnungen sind als vollständig anzusehen. Im Zuge der darauf basierenden Lohnsteuerprüfung (siehe Bericht im Lohnsteuerakt) ergab sich, dass der Berufungswerber in den Jahren 1992 bis 1997 insgesamt Provisionseinnahmen in Höhe von S 978.400,00 aus Autoverkäufen erzielte. Weiters stand ihm ein Firmenfahrzeug für Privatfahrten zur Verfügung. Es handelt sich um einen steuerpflichtigen Sachbezug.

Buchhalterisch verantwortlich für die Nichtabfolgung der daraus zu rechnenden Steuerteile ist der Erstangeklagte, welchem in diesem Umfang vollständige strafrechtliche Verantwortlichkeit zukommt.

Für den Zweitangeklagten Berufungswerber gilt aber, dass er von dem Erstangeklagten für seine Tätigkeit als Autoverkäufer laut vorliegender Unterlage (Beilage ./III) im Jahre 1994 einen Betrag von S 10.000,00 bar ausbezahlt erhielt, im Jahre 1995 Beträge im Ausmaß von S 205.500,00, im Jahre 1996 Beträge über S 101.000,00 und im Jahre 1997 Beträge über S 71.000,00, somit eine Gesamtsumme über S 387.000,00. Diese Lohnanteile

wurden aber nun in Übereinkunft zwischen S und dem Berufungswerber durch ersteren nicht der erforderlichen Besteuerung unterzogen.

Aus dem Beurteilungsergebnis des Finanzamtes leitet sich für den Zweitangeklagten somit eine hinterzogene Lohnsteuer aus diesen Beträgen im Gesamtbetrag von € 12.833.55 ab, in welchem Umfang sich strafrechtliche und zwar finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit des Zweitangeklagten gemeinsam mit dem Erstangeklagten S als innerbetrieblich für die Abfuhr der Lohnabgaben verantwortlich ergibt.

Hinsichtlich der nicht erfolgten Einbeziehung der nicht erfolgten Einbeziehung der weiters ihm ausbezahlten Provisionsbeträge in die innerbetriebliche Buchhaltung und somit unterlassenen Besteuerung seiner Lohnbeträge und Sachleistungen trifft den Berufungswerber keine finanzstrafrechtliche Verantwortung.

...

Zur Beweiswürdigung:

...

Der Berufungswerber bekannte sich nicht schuldig und führte aus, mit der Berechnung und Abfuhr der Steuerbeträge nichts zu tun gehabt zu haben.

Dies kann aber nur die Sachverhalte mit Ausnahme der Abfuhr der Lohnabgaben (zu Urteilspunkt F 1) gelten. die Aufzeichnungen über die erhaltenen Bar(Schwarz-)zahlungen finden sich in der ominösen Beilage III zum Hauptverhandlungsprotokoll. Diese Unterlage wollte der Angeklagte vor der Behörde verheimlichen, sie ist im Gegensatz zu seiner Verantwortung als vollständig anzusehen (sollte tatsächlich ein Blatt daraus fehlen, wurde dies schon vor der Durchführung der schriftlichen Eintragungen daraus entfernt), es scheinen hier die von 1994 bis 1997 erhaltenen Geldbeträge auf, die in Übereinstimmung mit dem Erstangeklagten S nicht der fälligen Lohnbesteuerung unterzogen wurden, um dem Berufungswerber höhere Beträge ("brutto für netto") zu sichern.

Wie im Übrigen die innerbetriebliche Besteuerung weiterer Zuwendungen (Sachbezüge et cetera) durch den Erstangeklagten erfolgte, blieb dem Berufungswerber verborgen, damit hatte er nichts zu tun und trifft ihn diesbezüglich auch keine (weitere) finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit in diesem weiteren Umfang.

..."

Mit dem Bescheid vom 10. März 2005 zugestellt am 11 März 2005 wurde der Berufungswerber unter Hinweis auf § 250 Abs. 1 BAO darauf hingewiesen, dass seine Berufung hinsichtlich der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1992 bis 1997 nicht begründet wurde und deshalb mangelhaft ist, sowie dem Berufungswerber zum Beheben dieses Mangels binnen einer Frist von zwei Wochen ab der Zustellung des Mängelbehebungsauftrages gemäß § 275 BAO aufgefordert. Da der Berufungswerber diese Frist ungenutzt hat verstreichen lassen wurde die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahren für die Einkommensteuer 1992 bis 1997 mit Bescheid datiert vom 8. März 2005 gemäß § 275 letzter Teilsatz BAO als für zurückgenommen erklärt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Sachverhaltsfeststellungen durch das Landesgericht:

Abgabenbehörden und damit auch der unabhängige Finanzsenat (§ 260 BAO [Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961]) als Abgabenbehörde zweiter Instanz sind an die im Spruch des die Partei betreffenden Strafurteils festgestellten Tatsachen beziehungsweise an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, im Falle einer Verurteilung gebunden (VwGH 26.12.2003, 97/14/0079). Im Falle eines Freispruches besteht eine derartige Bindung nicht (VwGH 24.2.2004, 98/14/0048). Gebunden sind die Abgabenbehörden jedoch nur hinsichtlich der festgestellten Sachverhaltselemente, nicht

jedoch bei deren steuerlichrechtlicher Beurteilung (ständige Judikatur, siehe auch Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², Rz 14 zu § 116, 262 und die dort zitierte Judikatur).

Aus dem oben zitierten Urteil des Landesgerichtes ergibt sich daher, dass die beim Berufungswerber aufgefundenen Provisionsaufzeichnungen vollständig sind und es sich bei der Behauptung, es habe sich um ein Abrechnungsverzeichnis mit Schulden des S um eine erfundene Schutzbehauptung handelt.

Auch das Verwenden des Mercedes 230 TE im Zeitraum vom 5. März 1993 bis zum 20. Juli 1995 wurde vom Landesgericht als ein Überlassen durch den Arbeitgeber angesehen, beziehungsweise wurde die Darstellung des Berufungswerbers er habe dieses Fahrzeug gekauft und später wieder an seinen Arbeitgeber verkauft, verworfen.

Im Falle der Rechtskraft dieses Urteils würde daher eine Bindung der Abgabenbehörden an diese Feststellungen bestehen.

Allerdings ergibt auch eine § 167 Abs. 2 BAO (*"Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht."*) folgende Beurteilung keine andere Sicht.

Beide Verfahrensparteien stimmen überein, dass der Berufungswerber die im schon oft genannten Provisionsbuch genannten Zahlungen beziehungsweise Naturalleistungen (Fahrzeuge und Zubehör) an Zahlung statt erhalten hat (siehe etwa die oben dargestellte Niederschrift über den Erörterungstermin am 30. Oktober 2003) und wurde vom Berufungswerber die für die Jahre 1993 und 1994 von der Abgabenbehörde erster Instanz anhand der Verkaufszahlen der übrigen verfahrensgegenständlichen Jahre gemäß § 184 BAO geschätzten Zahlungen an den Berufungswerber von diesem nicht in Zweifel gezogen.

Dementsprechend hat der Berufungswerber 1992 S 119.400,00, 1993 S 120.000,00, 1994 S 150.000,00, 1995 S 147.000,00, 1996 S 275.000,00 und 1997 S 167.000,00 zusätzlich zu seinem Gehalt für den Verkauf von Fahrzeugen erhalten.

Nach der Darstellung des Berufungswerbers handelt es sich dabei um das ratenweise Abzahlen von Schulden seines Arbeitgebers an ihn. Die Abgabenbehörde erster Instanz und das Landesgericht vertraten die Ansicht, dass es sich um Provisionszahlungen des Arbeitgebers des Berufungswerbers gehandelt habe, welche der Einkommensteuer in der Erhebungsform der Lohnsteuer unterliegen.

Nach der ständigen Rechtsprechung (zuletzt VwGH 9.9.2004, 99/15/0250) 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 (siehe auch Ritz. aaO, Rz 8 zu § 167, 366).

Gegen die Darstellung des Berufungswerbers, welche sich vor allem darauf stützt, dass die für ihn günstigen Beweise vom Prüfer unterdrückt worden sein sollen, spricht augenscheinlich, dass der Prüfer nichts dadurch gewinnen könnte, wenn er sich so verhalten hätte, wie es ihm der Berufungswerber unterstellt. Ausgehend von der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Menschen üblicherweise Handlungsweisen wählen, die ihnen einen materiellen oder immateriellen Vorteil in Aussicht stellen und solche meiden, welche zu nach Nachteilen führen, wäre die vom Berufungswerber unterstellte Vorgangsweise des Prüfers kaum verständlich, da aufgrund der strafrechtlich relevanten Delikte, die er dabei begangen hätte (Urkundenunterdrückung, Falschaussage, Amtsmisbrauch, Diebstahl) er damit rechnen müsste, im Falle einer Verurteilung, jedenfalls seinen Posten und damit seine wirtschaftliche Existenzgrundlage auf Dauer zu verlieren. Wenn der Berufungswerber meint von ihm behauptete Gerüchte über Karrierebestrebungen des Prüfers könnten dies rechtfertigen, geht sein Gedanke fehl, denn das im Vergleich marginale Mehrergebnis in seinem Fall hat jedenfalls keinen Einfluss auf Aufstiegschancen in der Finanzverwaltung. Korrektes und sachlich richtiges Vorgehen in allen Fällen jedoch schon.

Betrachtet man auf der anderen Seite die Motivationslage des Berufungswerbers, so kann ihm aus dem Verschleiern des wahren Sachverhaltes, dem Legen von falschen Spuren und dem Anschuldigen von Erhebungsorganen nur ein Vorteil erwachsen. Verfügt der Berufungswerber mit einem Vierteljahrhundert an Praxis als Autoverkäufer über einen reichen Erfahrungsschatz an Verkaufstechnik, ist es verständlich, wenn er seine eigenen Interessen im besten möglichen Licht erscheinen lassen will. Gelingt es durch seine oben dargestellte Argumentationslinie Zweifel an den Feststellungen des Finanzamtes zu wecken, kann dies zu strafrechtlichem Freispruch oder zu geringerer Steuerlast führen. Geht der Versuch fehl, hat der Berufungswerber jedenfalls nichts verloren.

Dies spiegelt sich auch im Verhalten des Berufungswerbers im Verfahren und beim Erörterungstermin wieder. Sachverhaltselemente, die er nicht als zu seinen Gunsten oder Ungunsten bewiesen anerkennen musste, bezeichnete er als ihm unterstellt. Wurden sie ihm in der Folge unwiderleglich vorgebracht, verhielt er sich entweder so als wären diese schon immer von ihm akzeptiert worden oder antwortete mit irreführenden Argumenten zu einem ganz anderen Thema, um gleichzeitig wieder persönliche Vorwürfe zu erheben (siehe zum Beispiel oben das Schreiben datiert vom 12. Oktober 2003). Dies entspricht der klassischen rhetorischen Verteidigungstechnik, wenn sachliche Argumente fehlen.

Schon allein deshalb spricht die überragende Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit der vom Finanzamt und dem Landesgericht getroffenen Feststellungen, jedoch ist auch das Vorbringen des Berufungswerbers in sich nicht schlüssig, beziehungsweise beschränkt es sich darauf anzugeben, dass die Richtigkeit der behördlichen Feststellungen angezweifelt wird, ohne eine nachvollziehbare Alternative anzubieten. Als Beispiel mögen die vom Berufungswerber vorgelegten Kontoauszüge dienen. Diese legen nahe, was das Finanzamt nicht aufgegriffen hat, dass der Berufungswerber selbst auf eigene Rechnung Autohandel betrieben haben könnte. Mangels ziffernmäßigen oder zeitlichen Zusammenhang der vorgenommenen Buchungen mit den (baren) Zahlungen seines Arbeitgebers und auch aufgrund vom Fehlen von Zweckbezeichnungen können sie aber keinesfalls Beweis dafür bieten, dass der Berufungswerber Ratenzahlungen seines Arbeitgebers für Verbindlichkeiten und nicht Provisionen erhalten hat.

Betrachtet man nun das letztgenannte Vorbringen näher, kann man auch hier den Mantel der Verschleierung lüften. Arbeitgeber des Berufungswerbers war in den Jahren 1992 bis 1997 die Firma_S_GmbH.

Diese hat auch nach dem Vorbringen des Berufungswerbers keine Schulden beim Berufungswerber (gehabt; siehe auch das Schreiben des Berufungswerbers datiert vom 20. November 2001). Jedoch nach dem Vorbringen des Berufungswerbers handelt es bei den strittigen Geldflüssen um Zahlungen seines "*Dienstgebers*" für Beträge, die der Berufungswerber "*vorgestreckt*" habe (siehe zum Beispiel die Berufung datiert vom 21. September 2000, Schreiben datiert vom 30. Oktober 2000, 30. April 2001, 11. November 2001).

Richtig ist, dass der Berufungswerber, wie oben dargestellt, von der Bank_C_AG wegen S 1,520.279,44 mit Wechselklage vom 24. Oktober 1991 als Bürge für die Firma S_Automobil-Handels_GmbH in Anspruch genommen worden ist. An dieser war jedoch zu 98% der Berufungswerber und nur zu 2% Wolfgang Schachinger, gar nicht jedoch die Firma_S_GmbH beteiligt.

Sollte zwischen dem Berufungswerber und S eine Vereinbarung über die Rückzahlung dieses Betrages an den Berufungswerber bestanden haben, ist deren Rechtsgrundlage zweifelhaft oder handelt es sich allenfalls um eine moralische Schuld.

Der Arbeitgeber des Berufungswerber war keinesfalls zur Zahlung der S 1,502.279,44 und allfälliger Kreditzinsen an den Berufungswerber verpflichtet. Dies hätte allenfalls Wolfgang Schachinger aus seinem privaten Vermögen tun können. Dies wurde jedoch nicht einmal vom Berufungswerber behauptet.

Verständlich und in sich schlüssig ist jedoch, wenn S als für die Firma_S_GmbH Handelnder Teile der gerichtlich festgestellten "schwarzen" Einkünfte dieser Gesellschaft unversteuert an den Berufungswerber abgegeben hat, um seine moralische Schuld zu tilgen.

Das Ergebnis zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass eine überragende Wahrscheinlichkeit, um nicht zu sagen Gewissheit, dafür spricht, dass der Berufungswerber für jeden Autoverkauf die im Rahmen der Lohnsteuerprüfung festgestellten S 800,00 beziehungsweise ab 1994 S 1000,00 als unversteuerte Provision erhalten hat.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988) zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dass der Berufungswerber von der Firma_S_GmbH die oben genannten Beträge in Bar oder in Form von Autos beziehungsweise Zubehör wie in den angefochtenen Bescheiden und oben beschrieben erhalten hat, wurde bereits dargelegt und war die Berufung daher in diesem Punkt abzuweisen.

Soweit es den Sachbezug durch die Nutzung des Pkw Mercedes 230 TE vom 5. März 1993 bis 20. Juni 1995 angeht, kann hinsichtlich der Glaubwürdigkeit der Aussagen des Berufungswerbers auf die oben dargestellte Motivationslage und das Urteil des Landesgerichtes verwiesen werden.

Insbesondere aber der schriftliche Hinweis des Berufungswerbers auf der Kaufvereinbarung vom 5. März 1993 "*Der Pkw gehört der Firma und wurde mir gratis zur Verfügung gestellt.*" lässt sich nicht durch das nachträgliche Argument, dies sei zwar beabsichtigt gewesen, aber nicht durchgeführt worden, entkräften, wenn der Berufungswerber dafür keinerlei Nachweis anbieten kann.

Es war daher auch dieser Berufungspunkt unter Anwendung der oben ausführlich dargestellten Überlegungen zur Beweiswürdigung und Rechtslage abzuweisen.

B) Werbungskosten beziehungsweise Betriebsausgaben:

In der Berufung datiert vom 21. November 2000 beantragte der Berufungswerber den Provisionen als Einnahmen pauschalierte Betriebsausgaben entgegenzurechnen.

Der Berufungswerber hat, wie oben unter A) festgestellt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch das Entgegennehmen unversteuerter Provisionen von seinem Arbeitgeber erzielt. Solche Einkünfte lassen nur Werbungskosten und nicht Betriebsausgaben zu.

In den angefochtenen Bescheide wurde der im § 16 Abs. 3 EStG 1988 vorgesehene Pauschbetrag für Werbungskosten angesetzt.

Andere pauschalisierte Werbungskosten kennt das Einkommensteuergesetz 1988 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht und war daher dieser Berufungspunkt abzuweisen.

Im Rahmen des Erörterungstermins am 1. Oktober 2003 stellte der Berufungswerber den Eventualantrag die Kreditrückzahlung zu der oben dargestellten Inanspruchnahme durch die Bank_C_AG durch Wechselklage als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzuerkennen.

Wie schon oben dargestellt wurde der Berufungswerber mit Wechselklage vom 24. Oktober 1991 als Bürge für die Firma S_Automobil-Handels_GmbH als 98% Beteiligter in Anspruch genommen.

Aufgrund der Höhe der Beteiligung und der Haftung (ein Vielfaches des Jahreseinkommens des Berufungswerbers) kann kein primärer Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erkannt werden, sondern erklärt sich die Bürgschaftsübernahme aus der Gesellschafterstellung (zuletzt VwGH 99/13/0252, 3.8.2004, siehe weiters Doralt, EStG⁴, Tz 220 zu § 16 und die dort zitiert Judikatur).

Darüber hinaus können derartige Kosten aufgrund des engen Werbungskostenbegriffes bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, welcher Aufwendungen, welche den Vermögensstamm betreffen, von der Abzugsfähigkeit ausschließt, auch dort nicht mit Erfolg geltend gemacht werden (siehe zum Beispiel VwGH 90/14/0028, 7.9.1993 und Vorjudikatur).

Letztlich kommt nach Lehre und Judikatur nicht einmal bei nahen Angehörigen zur Sicherung der wirtschaftlichen Lage oder der Existenz des Unternehmens (zum Beispiel VwGH 97/15/0055, 17.12.1998, VwGH 2003/13/0158, 31.3.2004) und auch nicht zugunsten des Arbeitgebers oder als Gesellschafter (siehe etwa VwGH 93/15/0051, 10.9.1998) die Abzugsfähigkeit im Rahmen des § 34 EStG 1988 (außergewöhnliche Belastung; siehe zum Beispiel Doralt, aaO Tz 78 zu § 34) in Betracht, sodass auch hinsichtlich des Eventualantrags, Kreditrückzahlungen für die oben beschriebene Bürgschaft als abzugsfähig zu behandeln, spruchgemäß zu entscheiden und also auch dieser Berufungspunkt und damit die Berufung als Ganzes abzuweisen war.

Linz, am 11. April 2005