



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Dr. Alexander Hajicek, Elfriede Fischer und Günter Kastner über die Berufung des Bw, vertreten durch StB-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF Bw) war in den Streitjahren als Amtssachverständiger im Zusammenhang mit der Erteilung von Genehmigungen gemäß §§ 31, 33 Abs 2 und 3 KFG tätig.

In einem Strafverfahren wurden der Bw und mehrere Mitangeklagte im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit vom Landesgericht Z. mit Urteil vom 8.9.2006 teilweise für schuldig befunden und teilweise freigesprochen.

In seinem Urteil führte das Landesgericht aus:

„... [Die Angeklagten] sind schuldig, sie haben als der Abteilung ABCD, KFZ Prüfstelle des Amtes der NÖ Landesregierung in X. und anderen Orten für die pflichtwidrige Vornahme von Amtsgeschäften, nämlich die bevorzugte raschere Abwicklung von Genehmigungen gemäß §§

31, 33 Abs 2 und 3 KFG bzw die Vergabe von diesbezüglichen Prüfterminen für sich und Dritte einen Vorteil angenommen, und zwar

... [Der Bw] in der Zeit von circa 1993 bis Frühjahr 2002 von den abgesondert verfolgte G.H. für die Firma A. in circa 100 Angriffen, P.W. für die Firma B. in einer Vielzahl von Angriffen und J.H. für die Firma C. in zumindest 100 Angriffen in der Höhe von circa ATS 20,- bis ATS 1000,- (EUR 1,45 bis 72,67) pro Fall, wobei die Termine teilweise im einverständlichen Zusammenwirken vom abgesondert verfolgten W.S. bevorzugt festgelegt wurden."

Der Bw habe dadurch das Vergehen der Geschenkannahme von Beamten nach § 304 Abs 1 StGB begangen. Er wurde hiefür zu einer Geldstrafe von 300 Tagsätzen á EUR 50, in Summe somit zu einer Geldstrafe von EUR 15.000 verurteilt.

Weiter führte das Landesgericht in seinem Urteil aus:

„Hingegen werden ... [die Angeklagten] von der weiters wider sie erhobenen Anklage, sie haben ... als Beamte ...

I.

nämlich Amtssachverständige der Abteilung ABCD, KFZ Prüfstelle des Amtes der NÖ Landesregierung mit dem Vorsatz, die Republik Österreich an ihrem Recht auf Zulassung nur den Bestimmungen des KFG entsprechender Kraftfahrzeuge zum Straßenverkehr zu schädigen, ihre Befugnis, im Namen des Landes Niederösterreich als deren Organ in Vollziehung der Gesetze Amtsgeschäfte vorzunehmen dadurch wesentlich missbraucht, dass sie Genehmigungen gemäß § 33 Abs 2 und 3 KFG rechtswidrig erteilen, und zwar in X.

1)

... [der Bw]

- a) im Oktober/November 2000 für den PKW VW Golf GTI, ...
- b) am 5.10.2000 für den PKW Nissan 200 SK-S13, ...
- c) am 6.8.1999 für den PKW BMW Type 3B, ...

II.

der Abteilung ABCD, KFZ Prüfstelle des Amtes der NÖ Landesregierung in X. und anderen Orten für die pflichtwidrige Vornahme von Amtsgeschäften, nämlich für die bevorzugte raschere Abwicklung von Genehmigungen gemäß §§ 31, 33 Abs 2 und 3 KFG bzw die Vergabe von diesbezüglichen Prüfterminen für sich und Dritte einen Vorteil angenommen, und zwar

1)

... [der Bw] in der Zeit von circa 1992 bis Mai 2002 zum Teil für zu Punkt I/1) des Schuldspruches angeführten Fahrzeuge, darunter am 5.10.1999 für den PKW Opel Calibra, ... des W.W. sowie von den abgesondert verfolgten J.B. für die Firma D., J.W. für die Firma E., F.M., M.S. für die Firma F., F.F. für die Firma G., K.O., C.Z., W.N. für die Firma H., H.P., H.S. für die Firma J. und F.K. für die Firma K., vorgeführte Kraftfahrzeuge in der Höhe von circa ATS 270,- bis 1000,- (EUR 20,- bis EUR 72,67), wobei die Termine teilweise im einverständlichen Zusammenwirken vom abgesondert verfolgten W.S. bevorzugt vergeben wurden;

gemäß § 259 Z 3 StPO freigesprochen."

In seinem Urteil führte das Landesgericht – soweit für den Streitfall relevant – zusammengefasst weiters aus:

„Alle Angeklagten waren im deliktsspezifischen Zeitraum beim Amt der NÖ Landesregierung beschäftigt; ... [ua der Bw] als Beamte, ... [einer der Angeklagten] als Vertragsbediensteter. In dieser Eigenschaft verrichteten ... [die Angeklagten] als Amtssachverständige im Zusammenhalt mit der Erteilung von Genehmigungen gemäß §§ 31, 33 Abs 2 und 3 KFG Dienst in der Außenstelle X.. ... Zur Erlangung von Genehmigungen vereinbarte der Genehmigungswerber zunächst einen Überprüfungstermin telefonisch, wobei die Termine in der Kanzlei nach einer Liste vergeben werden. Zu diesem Zeitpunkt ist normalerweise noch nicht bekannt, welcher Amtssachverständige an diesem Tag Dienst verrichtet, da die Zuteilung zur Außenstelle X. im Regelfall einen Monat vorher erfolgt. Der Antragswerber erscheint dann mit dem zu überprüfenden Fahrzeug zum vereinbarten Termin und wird das Fahrzeug vom diensthabenden Amtssachverständigen überprüft. Bei der Außenstelle X. war immer nur ein Amtssachverständiger pro Tag dienstzugeteilt. Bei einer Beanstandung wird dem Antragsteller der Mangel mitgeteilt und keine Bewilligung erteilt; andernfalls wird vom Amtssachverständigen die Zulassung genehmigt und in der Folge der Bescheid ausgestellt. Prinzipiell besteht die Verpflichtung jedes zu genehmigende Fahrzeug zu überprüfen. Bei der Genehmigung mehrerer neuer Fahrzeuge der gleichen Type erfolgte die genaue Prüfung hinsichtlich eines Fahrzeuges, die übrigen wurden lediglich dahingehend überprüft, ob sie mit dem überprüften Fahrzeug in der Beschaffenheit übereinstimmen. Die Überprüfung derartiger Fahrzeuge erfolgte zumeist im Rahmen eines Hausbesuches beim entsprechenden Kunden. Im Rahmen dieser Überprüfung von Fahrzeugen bevorzugten die Angeklagten die aus dem Spruch ersichtlichen Antragsteller terminlich dahingehend, dass sie nicht einen Termin entsprechend des Einlangens des Antrages erhielten, sondern diese terminlich durch eine persönliche Terminvergabe durch die Angeklagten vorgezogen wurden. Die Angeklagten erhielten für diese Gefälligkeit die aus dem Spruch ersichtlichen Beträge, welche unter den mit der jeweiligen Überprüfung betrauten Sachverständigen, Schreibkräften und Mechanikern aufgeteilt wurden. Die genaue Höhe der insgesamt erhaltenen Geldgeschenke kann nicht festgestellt werden. Während die Angeklagten ... [ua der Bw] diese Geldgeschenke für sich verwendeten, spendete ... [einer der Angeklagten] das Geld wohltätigen Zwecken. Die Angeklagten wollten die Antragsteller gegen Geldgeschenke terminlich bevorzugen, somit für eine pflichtwidrige Vornahme eines Amtsgeschäftes einen Vorteil annehmen.

...

Es konnte **nicht** festgestellt werden, dass die Angeklagten Kraftfahrzeuge entgegen der Bestimmungen des KFG genehmigten sowie von anderen außer den aus dem Schuldspruch des Urteiles ersichtlichen Personen oder in einem anderen Zeitraum Geldgeschenke annahmen.

...

Da die Geldstrafen bereits annähernd das Ausmaß der - laut Geständnis der Angeklagten - eingetretenen Bereicherung erreichten und darüber hinaus eine entsprechende Einkommensteuer zu zahlen sein wird, konnte von einer Abschöpfung der Bereicherung abgesehen werden.“

In den Entscheidungsgründen des Urteiles führt das Gericht aus, im Beweisverfahren seien mehr als 30 Zeugen befragt oder deren Einvernahmeprotokolle verlesen worden; die Anzeige sowie polizeiliche Erhebungen verlesen worden und hätten sich die Angeklagten auch selbst verantwortet. Die Angeklagten hätte zugestanden, dass sie Geldgeschenke erhalten hätten, allerdings hätten sich die zugestandenen Beträge bei jeder Einvernahme verringert. Das Gericht folge dem umfassenden Geständnis eines der Mitangeklagten, welches dieser bei seiner ersten Einvernahme vor der Polizei abgelegt hatte, „insbesondere in Bezug auf die terminliche Bevorzugung der ‚bezahlenden‘ Antragsteller und der Höhe der erhaltenen Geldbeträge“. Der genannte Mitangeklagte habe sein ursprüngliches Geständnis zwar immer weiter abgeschwächt, insgesamt habe aber kein Zweifel an der pflichtwidrigen terminlichen Bevorzugung

bestanden. Hingegen habe das Beweisverfahren „keinerlei Anhaltspunkte, dass die Angeklagten auch Fahrzeuge nicht nach den Bestimmungen des KFG genehmigten“ ergeben.

Bei seiner Einvernahme in der Hauptverhandlung am 8.9.2006 gab der Bw auf die Frage, ob er insgesamt einschätzen könne, welchen Summe er als Zusatzverdienst gehabt habe an, es seien dies ungefähr S 35.000 pro Jahr, wobei er da für sich eher schlecht geschätzt habe. Würde er für sich gut schätzen, würde er sagen, vielleicht S 20.000 pro Jahr. Es habe in X. auch eine Gemeinschaftskassa gegeben, wo Getränke, Mikrowellenherd etc gekauft worden seien. Da sei auch etwas hineingeflossen. Was er für sich selbst dann bekommen habe, sei schwer zu schätzen, er würde sagen zwischen S 20.000 und S 35.000 im Jahr.

Das Finanzamt erließ im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung noch vor Abschluss des Gerichtsverfahrens die nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002.

Im Bericht führte die Prüferin aus, im Zuge der Erhebungen der Kriminalabteilung sei bekannt geworden, dass der Bw im Prüfungszeitraum in seiner Funktion als Amtssachverständiger der NÖ Landesregierung als Gegenleistung für die Vergabe von kurzfristigen Terminen bzw nicht vorgeführten LKW's Geldbeträge erhalten hatte, die von den Firmenverantwortlichen direkt an den Sachverständigen ausbezahlt wurden.

Arbeitslohn seien alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Titel des § 25 EStG zufließen. Es sei dabei gleichgültig, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handle, ob ein Rechtsanspruch auf sie bestehe und unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie gewährt würden. Er umfasse alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Es sei daher bedeutungslos, ob die Einnahmen einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer entsprächen. Ebenso sei es gleichgültig, unter welcher Bezeichnung und aus welchen Beweggründen die Zuwendungen erfolgten. Entscheidend sei stets, dass die Bezüge nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Hinblick auf das derzeit oder früher bestehende Dienstverhältnis gewährt würden. Auch trinkgeldähnliche Zuwendungen seien kein Grund, diese nicht als Arbeitslohn aufzufassen. Bezüge gegen den Willen des Arbeitgebers seien aber nicht durch Steuerabzug, sondern im Veranlagungswege zu erfassen. Dies gelte auch dann, wenn die unter Missbrauch der Amtsgewalt (also gegen den Willen des Arbeitgebers) angeeigneten Bezüge zu einem krassen Missverhältnis zu den laufenden Bezügen stünden. Auf Grund der vorgelegten Strafanzeige und der bezugshabenden Neiderschriften und Protokolle seien im Zuge der Prüfung folgende Einnahmen geschätzt worden:

	1998	1999	2000	2001	2002
	ATS	ATS	ATS	ATS	€
Zuwendungen aus dem Dienstverhältnis	187.800	192.300	192.300	307.000	21.500

Im Detail liegt dieser Schätzung folgende Berechnung zu Grunde:

Firma	Zeitraum	vorgeführte KFZ	pro Jahr	Anteil Bw	Betrag je KFZ	Betrag pro Jahr	2002	2001	2000	1999	1998
							€	ATS	ATS	ATS	ATS
B.	1993 - 2002	1000	100	100%	1.000	100.000,00	7.267,28	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
L..	2000 - 2002	250	83	90%	475	35.482,50	2.578,61	35.482,50	35.482,50	35.482,50	35.482,50
C.	1997 - 2002	50 - 65/Jahr	57	25%	740	10.545,00	766,34	10.545,00	10.545,00	10.545,00	10.545,00
A.	2002	108	108	100%	70		7.560,00				
	1997 - 2001	200	40	90%	900	32.400,00		32.400,00	32.400,00	32.400,00	32.400,00
M.	1995 - 2002	10 - 15/Jahr	12,5	100%	750	9.375,00	681,31	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00
D.	2001	415	415	17%	350	24.692,50		24.692,50			
	2002	135	135	17%	25		573,75				
E.	2001	72	72	100%	1.250	90.000,00		90.000,00			
	2002	11	11	100%	90		990,00				
N.	1999 - 2001	3	1	100%	4.500	4.500,00		4.500,00	4.500,00	4.500,00	
O.	2002	10	10	33%	330		1.098,90				
						306.995,00	21.516,19	306.995,00	192.302,50	192.302,50	187.802,50

Gegen diese Bescheide wendet sich die Berufung. Der Bw bringt in der Berufung bzw in einer Vorhaltsbeantwortung zusammengefasst im Wesentlichen vor, die Berechnungsgrundlagen des Finanzamtes seien in jeder Hinsicht unzutreffend, da sie sich auf Aussagen beriefen, die einerseits vom Gericht nicht anerkannt worden seien und andererseits von Personen gemacht worden seien, die vermutlich selbst von ihrer Schuld ablenken wollten. Tatsächlich - so habe das Gericht festgestellt - seien für ihn nur die Firmen A., B. und C. relevant gewesen. Von diesen habe er Geld bekommen, allerdings nicht in dem vom Finanzamt angenommenen Ausmaß. Von anderen Firmen habe er nichts bekommen und sei daher insoweit auch freigesprochen worden. Die Geldgeschenke seien als Essenseinladungen gedacht gewesen; die erhaltenen Geldbeträge seien weiters auf drei Personen, nämlich Schreibkraft, Mechaniker und eben ihn als Sachverständigen aufgeteilt worden. Die Mechaniker und Schreibkräfte seien deshalb auch in eigenen Verfahren verurteilt worden. Die „sogenannte Bereicherung“ sei für Essenskosten vollständig verbraucht worden und vom Gericht mit € 15.000 für den Zeitraum 1993 bis März 2003 ermittelt worden.

Das Finanzamt erließ teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidungen. In der Begründung führte das Finanzamt zusammengefasst aus, am Landesgericht Z. sei ein Strafverfahren wegen Geschenkkannahme durch Beamte durchgeführt worden. In diesem Verfahren sei festgestellt worden, dass die genaue Höhe der insgesamt erhaltenen Geldgeschenke nicht ermittelt werden könne. Der Bw sei mit Urteil vom 8.9.2006 wegen des Vergehens der Geschenkkannahme von Beamten nach § 304 Abs 1 StGB verurteilt worden. In diesem Urteil sei hinsichtlich der Höhe der erhaltenen Geldgeschenke von den ursprünglichen Ermittlungen der Kriminalabteilung für Niederösterreich abgewichen worden.

Im Jahr 2006 sei eine Betriebsprüfung betreffend die Streitjahre durchgeführt worden. Im Zuge dieser Prüfung seien die durch Geschenkkannahme erhaltenen Beträge aufgrund der Erhebungen durch die Kriminalabteilung, insbesondere durch Zeugenaussagen ermittelt worden.

Ziel der Schätzung sei es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Ein rechtskräftiges Strafurteil habe bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen der Spruch beruhe.

In der Anzeige der Kriminalabteilung sei angezeigt worden, dass der Bw verdächtig sei, seit ca 10 Jahren bis zum Frühjahr 2002, für die pflichtgemäße sowie für die pflichtwidrige Vornahme von Amtsgeschäften in etwa 2000 Fällen gewerbsmäßig Geld in Höhe von 20 € bis 72,67 € gefordert und angenommen zu haben. Diese Anzeige habe sich auf zahlreiche Niederschriften mit den Geldgebern gestützt.

Bei seiner Einvernahme durch das Landesgendarmeriekommando am 23.5.2002 habe der Bw

ausgesagt, dass die gegen ihn erhobenen Vorwürfe vollkommen unrichtig seien, er habe nie Geld bekommen, höchstens Beträge von 20 S und dieses Geld in die Kaffeekasse gegeben. Dies aber nur ab und zu. In der Hauptverhandlung habe der Bw ausgesagt, ungefähr 35.000 S pro Jahr als Zusatzverdienst von drei Personen erhalten zu haben.

Im Urteil werde festgestellt, dass der Bw Firmen gegen Geldgeschenke terminlich bevorzugt habe und die Geldgeschenke für sich verwendet habe; die genaue Höhe könne nicht festgestellt werden. Der Bw sei wegen des Vergehens der Geschenkkannahme von Beamten nach § 304 Abs 1 StGB verurteilt worden, da er in circa 100 Angriffen für die Firma A. Geld angenommen habe. In der Vorhaltsbeantwortung vom 7.5.2007 werde angeführt, dass der Bw nur für die Firmen A., B. und C. Geld bekommen habe.

Im rechtskräftigen Strafurteil stehe fest, dass der Bw Geldgeschenke angenommen habe, die genaue Höhe könne aber nicht mehr festgestellt werden. Die Abgabenbehörde sei zwar an den Spruch des rechtskräftigen Strafurteils gebunden (Verurteilung wegen des Vergehens der Geschenkkannahme durch Beamte), nicht jedoch an die Entscheidungsgründe. Es stehe fest, dass Geldgeschenke angenommen wurden; die Höhe und die Anzahl der Geldgeber ließen sich nicht mehr feststellen. Damit sei die Schätzungsbefugnis gegeben.

Abweichungen von den Erstbescheiden:

B.: Reduktion der für das Jahr 2002 erhaltenen Beträge, da der Bw den Dienst nur bis Mai versehen habe.

M.: Reduktion der Beträge bis Mai 2002; sowie Halbierung, da in der Niederschrift vom 24.5.2002 Herr M. angegeben habe, dass der Bw und ein_Mitangeklagter die Fahrzeuge genehmigt hätten.

D.: Reduktion des Anteiles des Bw von 17 % auf 10 %.

L.: Aufgrund der Aussage von Herrn Tr. vom 28.5.2002 seien in den letzten zwei Jahren in den Prüfstellen X. und Y. ca 500 LKW's einzelgenehmigt und für jeden LKW zwischen 450 S und 500 S bezahlt worden. 80 bis 90 % der gesamten Überprüfungen seien in Y. durchgeführt worden, es seien daher in der Berufungsvorentscheidung nur 15 % der Dienststelle in X. zugerechnet worden.

N.: Reduktion auf 1.250 S, da Herr J.K. in der Niederschrift vom 22.5.2002 angegeben habe, dass der Bw für Herrn N. etwa 3 Autos genehmigt und pro PKW 1.000 S bis 1.500 S erhalten habe.

O.: Nach der Niederschrift aufgenommen mit J.K. vom 22.5.2002 hätten andere Personen die KFZ begutachtet, weshalb die in den Erstbescheiden berücksichtigten Beträge ausgeschieden worden seien.

Die Besteuerungsgrundlagen würden daher wie folgt geschätzt:

Firma			2002	2001	2000	1999	1998
-------	--	--	------	------	------	------	------

			€	ATS	ATS	ATS	ATS
B.			3.028,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
L..			485,00	16.031,00			
C.			319,00	10.545,00	10.545,00	10.545,00	10.545,00
A.			7.560,00	32.400,00	32.400,00	32.400,00	32.400,00
M.			142,00	4.688,00	4.688,00	4.688,00	4.688,00
D.			338,00	14.420,00			
E.			990,00	90.000,00			
N.				1.250,00	1.250,00	1.250,00	
O.			0,00				
			12.862,00	269.334,00	148.883,00	148.883,00	147.633,00

Der Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat. In der Begründung bringt der Bw vor, das Finanzamt habe in seiner Schätzung den im abgeschlossenen Gerichtsverfahren hervorgekommenen Tatsachen in keiner Weise auch nur annähernd entsprochen. Die Schätzung werde auf Angaben von Personen gestützt, die in der ersten polizeilichen Vernehmung gemacht worden seien und deren Unrichtigkeit im Prozess dargelegt worden sei. Daraus habe das Finanzamt in einer für ihn nicht nachvollziehbaren Berechnung einen Hinzurechnungsbetrag für einen Zeitraum von 1998 bis 05/2002 von insgesamt 64.804 € ermittelt. Dieser Betrag stehe in krassem Widerspruch zu dem ihm im amtsbekannten Strafprozess vorgeworfenen strafbestimmenden Wertbetrag, für welchen er auch verurteilt worden sei. In diesem Prozess sei er in einem über sechs Tagsatzungen laufenden Verfahren, auf Basis von umfangreichen Zeugenaussagen und Beweiserhebungen, für einen Zeitraum von 10 Jahren im Bezug auf eine Geschenkkannahme in Höhe von 15.000 € schuldig gesprochen worden. Berücksichtige man den unterschiedlichen Zeitraum von 10 Jahren im Gerichtsverfahren und den knapp 4,5 Jahren für den Zeitraum der Abgabenschätzung, so zeige sich, dass die Finanzbehörde bei ihrer Schätzung einen um das beinahe 8-fache höheren Betrag zu Grunde gelegt habe, als den Betrag, den das Gericht ihm als Bereicherung vorgeworfen habe und für welchen er auch verurteilt worden sei. Würde man des Schätzungsergebnis für einen Zeitraum von 4,5 Jahren in Höhe von 64.804 € auf den im Gerichtsverfahren angeklagten Zeitraum von 10 Jahren hochrechnen, so ergäbe sich ein Schätzbetrag von 144.008 € dem ein im Gerichtsverfahren für den gleichen Zeitraum festgestellter Bereiche-

rungsbetrag von 15.000 € gegenüberstehe. Würde sich die Finanzbehörde den im Gerichtsverfahren hervorgekommenen Feststellungen im Bezug auf die Bereicherung des Bw durch Geschenkannahme anschließen, so würde sie für den maßgeblichen Zeitraum von 4,5 Jahren zu einer Hinzuschätzung von maximal 6.750 € kommen. Selbst wenn man auf Grund der unterschiedlichen Anforderungen an die Beweisqualität im Gerichts- und Abgabungsverfahren noch einen sehr hohen Sicherheitszuschlag von 50 % hinzurechnen würde, ergäbe sich dabei ein Schätzbetrag von rund 10.000 €. Dieser Betrag entspreche rund 15 % des Betrages von 64.803 €, der ihm derzeit zugerechnet werde.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages zu der im Gerichtsverfahren bei der Ermittlung der Tagssätze festgestellten Bereicherung müsse jedenfalls unter dem Gesichtspunkt beurteilt werden, das auch das Gericht bei seinen strafbestimmenden Feststellungen von einem einlassenden Geständnis eines Angeklagten ausgegangen sei, welches dieser bei seiner ersten Einvernahme bei der Polizei abgelegt habe.

Am 17.5.2011 fand vor dem Unabhängigen Finanzsenat ein Erörterungstermin statt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Streitfall ist unstrittig, dass der Bw im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Amtssachverständiger Geldzuwendungen von dritter Seite erhalten hat. In einem Strafverfahren wurde er im Zusammenhang mit diesen Geldzuwendungen verurteilt; zum Teil wurde er allerdings freigesprochen. Strittig ist die Höhe der im Streitzeitraum insgesamt zugewendeten Beträge.

Nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Einkünfte müssen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben. Unter dieser Voraussetzung gehört auch ein so genanntes Entgelt von dritter Seite, das auch ohne Wissen und Willen des Arbeitgebers vereinahmt werden kann, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136 mwN).

§ 184 BAO bestimmt:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Auf-

zeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl zB VwGH 29.04.2010, 2008/15/0122 bzw die bei *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 184 Tz 3 und 12 zitierte Rechtsprechung).

Das Finanzamt hat noch vor Ergehen des Strafurteils die angefochtenen Einkommensteuerbescheide erlassen und sich darin hinsichtlich der Höhe der Einnahmen an der Anzeige bzw den dieser angeschlossenen Einvernahmeniederschriften orientiert.

Nach Ergehen des Strafurteils hat das Finanzamt teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidungen erlassen, wobei es jedoch in den Hauptpunkten nicht von der den Erstbescheiden zu Grunde liegenden Anzeige abwich.

Dagegen wendet sich der Bw, der zusammengefasst vorbringt, die Feststellungen des Strafurteils seien nicht ausreichend berücksichtigt worden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil im Fall der Verurteilung bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandelementen zusammen setzt. 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 gleich kommen. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (zB VwGH 18.11.2003, 97/14/0079).

Hingegen besteht nach ständiger Rechtsprechung schon wegen der anders gearteten Beweisregel keine Bindung der Abgabenbehörden an die Sachverhaltsfeststellung in freisprechenden Urteilen des Strafgerichtes (zB VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227).

Auch wenn in letzterem Fall keine Bindungswirkung besteht, hat sich die Abgabenbehörde mit diesem Strafverfahren auseinanderzusetzen, speziell, wenn sie zu einem davon abweichenden

Ergebnis gelangt. Sie darf sich also darüber nicht hinwegsetzen, sondern muss in ihrer Beweiswürdigung aufzeigen, inwiefern (und nicht nur, dass) die von ihr erhobenen Beweise von jenen des Strafverfahrens abweichen (*Kotschnigg*, SWK 1995, A 460).

Das Landesgericht hat den Bw für die Zeit von circa 1993 bis Frühjahr 2002 für circa 100 Angriffe betreffend die Firma A., für in einer Vielzahl von Angriffen betreffend die Firma B. und für zumindest 100 Angriffen betreffend die Firma C. in der Höhe von circa ATS 20,- bis ATS 1000,- (EUR 1,45 bis 72,67) pro Fall verurteilt.

Im Übrigen (ua betreffend die Firmen E. und D.) wurde der Bw freigesprochen.

Das Finanzamt hat nicht aufgezeigt, aus welchen konkreten Gründen es von den aufgrund einer umfassenden Sachverhaltsermittlung getroffenen Feststellungen des Strafurteils abgewichen ist. Es hat vielmehr im Wesentlichen lediglich auf die der Anzeige zu Grunde liegenden Aussagen verwiesen. Der Unabhängige Finanzsenat sieht daher keinen Anlass, von den Feststellungen des Strafurteils abzuweichen.

Die Einnahmen des Bw von dritter Seite für die Streitjahre werden wie folgt geschätzt:

100 Angriffe betreffend A., 100 Angriffe (laut Urteil: eine Vielzahl) Angriffe B. und 100 Angriffe C. (laut Urteil: zumindest 100) zu jeweils 1.000 S (laut Urteil: von circa ATS 20,- bis ATS 1000,-) innerhalb von 9,5 Jahren ergibt 300.000 S innerhalb von 9,5 Jahren; somit 31.578,95 S/Jahr; hochgerechnet auf 4,5 Jahre: 142.105,26 S.

Abgeleitet von dieser Berechnung ergeben sich gerundet folgende Einnahmen:

1998 bis 2001: Einnahmen von jährlich 32.500 S; 2002 Einnahmen von 20.000 S (1.453,46 €), somit in Summe 150.000 S (10.900,92 €).

Diese Beträge stehen in Einklang mit den Angaben des Bw in der Hauptverhandlung (20.000 S bis 35.000 S jährlich) und der Aussage des Gerichtes, wonach durch die Strafe von 15.000 € bereits annähernd das Ausmaß eingetretenen Bereicherung erreicht und darüber hinaus eine entsprechende Einkommensteuer zu zahlen sein wird ($15.000 \text{ €} / 2 = 7.500 \text{ €} + 50 \%$ [Sicherheitszuschlag bzw Steuer iSd Urteils] = 11.250 €).

Hinsichtlich der Anzahl der Angriffe erfolgt die Schätzung jeweils mit 100, somit zum Teil an der Untergrenze (zumindest 100) bzw mit einem Durchschnittswert der übrigen Angriffe (unbekannte Anzahl), hinsichtlich der Höhe hingegen erfolgt die Schätzung der zugewendeten Beträge jeweils mit 1.000 S, somit an der Obergrenze (20 S bis 1.000 S).

Diese Kombination von Unter- und Obergrenze ergibt nach Ansicht des Senates ein ausgeglichenes Ergebnis, welches im Einklang mit den übrigen Aussagen steht (Schätzung der Einnahmen durch den Bw in der Verhandlung mit 20.000 S bis 35.000 S und Aussage des

Gerichtes, dass die Strafe von 15.000 € unter Berücksichtigung der Steuer die Bereicherung abdeckt).

Bei dieser Schätzung wird zudem dem Umstand Rechnung getragen, dass nach den Feststellungen des Urteiles die Beträge unter den mit der jeweiligen Überprüfung betrauten Sachverständigen, Schreibkräften und Mechanikern aufgeteilt wurden.

Das Schätzungsergebnis wurde den Verfahrensparteien anlässlich des Erörterungstermins vorgehalten und wurden seitens des Bw dagegen keine Einwände vorgebracht.

Die Berufung erweist sich damit als zum Teil berechtigt. Die angefochtenen Bescheide waren daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 9 Berechnungsblätter (5 Euro, 4 Schilling)

Wien, am 16. Juni 2011