

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Wolfgang Stütz, OK Platz 1a, 4020 Linz, über die Beschwerde (vormals Berufung) vom 19.8.2005 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 2.8.2005, Steuernummer ***Bf1StNr***, betreffend die Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 bis 2000 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

1. Im Jänner 1998 erwarb ***1***, die Gattin des Beschwerdeführers, die bis dahin zu 50% an der ***2*** Unternehmensbeteiligungs GmbH (im Folgenden kurz: ***2***) beteiligt gewesen war, auch die zweite Hälfte der Anteile. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 27.1.1998 wurde daraufhin die ***2*** als übernehmende Gesellschaft mit der ***2*** Gesellschaft m.b.H. (im Folgenden kurz: ***3***) als übertragende Gesellschaft rückwirkend per 31.12.1997 verschmolzen, die Gesellschaft in ***4*** GmbH umbenannt und in der Folge gemäß §§ 245 ff AktG in eine Aktiengesellschaft umgewandelt und in ***4*** Aktiengesellschaft umbenannt. Danach wurde die ***4*** Aktiengesellschaft an die ***5*** Investment Establishment (in der Folge kurz: ***5***) um ATS 17.000.000 verkauft. ***5*** war am 16.1.1998 gegründet worden und war eine steuerlich privilegierte Sitzgesellschaft nach liechtensteinischem Recht mit Sitz in Vaduz. Unmittelbar nach dem Erwerb der ***4*** Aktiengesellschaft wurden von ***5*** 50 % der Anteile an der ***4*** Aktiengesellschaft an die ***4*** Ltd (später: ***4*** plc.), mit Sitz in Großbritannien, um ATS 36.527.050 zzgl. GBP

125.000 sowie einer eventuellen Kaufpreisanpassung in Höhe von max. ATS 6.617.000 weiterveräußert und die restlichen 50 % der Anteile in diese britische Gesellschaft als Sacheinlage im Gegenzug für eine 50%-ige Beteiligung eingebracht. Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 17.6.1998 wurde die ***4*** Aktiengesellschaft wieder in eine GmbH umgewandelt.

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war von 23.1.1998 bis 19.2.1998 und von 3.7.1998 bis 11.11.1999 Geschäftsführer der ***4*** GmbH und dazwischen Vorstand der ***4*** Aktiengesellschaft. Weiters war er ab 3.3.1998 als „Director“ für die ***4*** International Ltd., an welcher ***5*** ebenfalls zu 50% beteiligt war und deren Sitz sich an derselben Adresse wie jener der ***4*** Ltd. befand, tätig, wobei die Vergütung dafür monatlich auf ein inländisches Konto des Bf. überwiesen, aber in Österreich nicht versteuert wurde.

2. In den Jahren 2001 und 2002 wurden Außenprüfungen beim Bf., bei dessen Gattin und bei der ***4*** GmbH durchgeführt. Im Rahmen dessen wurden am 27.03.2001 mehrere gerichtlich angeordnete Hausdurchsuchungen durchgeführt.

Im Zuge der Außenprüfungen einigten sich die Vertreter des Finanzamtes mit dem Bf. darüber, dass die Einkünfte aus dem Verkauf der ***4*** Aktiengesellschaft an ***5*** nicht dessen Gattin, sondern dem Bf., der sämtliche finanziellen Entscheidungen traf, zuzurechnen seien. Der Betriebsprüfer ging davon aus, dass die Einkünfte der ***5*** aus der Weiterveräußerung an die ***4*** Ltd. ebenfalls dem Bf. zuzurechnen seien. Diesbezüglich bestritt zwar der Bf. die wirtschaftliche Eigentümerstellung an der ***5***, gab aber am 24.9.2002 einen Rechtsmittelverzicht ab.

In der Folge wurden am 26.09.2002 Einkommensteuererstbescheide für die Jahre 1998 und 1999 und am 31.10.2002 für das Jahr 2000 erlassen. In den Einkommensteuerbescheiden wurden neben relativ geringen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit bei der ***4*** Aktiengesellschaft bzw. ***4*** GmbH auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (als „Director“ der ***4*** International Ltd.; 1998: € 65.405,55; 1999: € 78.486,66; 2000: € 45.783,89) sowie sonstige Einkünfte (aus dem Verkauf der ***4*** Aktiengesellschaft, 1998: € 1.904.322,58 und 1999: € 480.876,14) festgesetzt, woraus Einkommensteuernachforderungen in Höhe von € 673.917,50 (1998), € 275.600,82 (1999) und € 17.150,79 (2000) resultierten.

3. Mit Schreiben vom 23.6.2005, eingebracht am 1.7.2005, beantragte die steuerliche Vertretung des Bf. die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 iVm § 303a Abs. 1 BAO hinsichtlich der durch die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 abgeschlossenen Verfahren. Zur Begründung wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die neu hervorgekommenen Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 BAO seien sogenannte Sorgfaltspflichtunterlagen nach Art. 6 Sorgfaltspflichtverordnung (Verordnung aufgrund von Art. 38 des liechtensteinischen Gesetzes über die beruflichen Sorgfaltspflichten bei Finanzgeschäften, sog. Sorgfaltspflichtgesetz) hinsichtlich der ***5***. Derartige Aufzeichnung seien von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern und Treuhändern zwingend zu erstellen. Diese müssten bei Aufnahme einer Geschäftsbeziehung die wirtschaftlich berechtigten Personen feststellen. Demnach habe auch Dr. ***6*** als Sorgfaltspflichtträger (iSv § 2 SPG) der ***5*** die wirtschaftliche Berechtigung bei der ***5*** nachweisen und dokumentieren müssen.

Diese Sorgfaltspflichtunterlagen seien vor kurzem hervorgekommen und würden eindeutig belegen, dass ***7*** wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** sei. Die entsprechende Erklärung samt Aufnahme der persönlichen Identitätsdokumente stamme vom 15.1.2002.

Am 4.4.2005 sei es dem Bf. gelungen, in das Protokoll der liechtensteinischen Landespolizei über die im Rahmen eines österreichischen Rechtshilfeersuchens bei Dr. ***6*** durchgeführte Hausdurchsuchung Einsicht zu nehmen. Im Protokoll über die beschlagnahmten Unterlagen sei unter anderem „Umschlagmappe weiss, ***5*** Investment Establishment Vaduz: Sorgfaltspflichtunterlagen (wirtschaftl. Berechtigter ist ***7***, geb. ***30***, südafrik. StA)“ angeführt gewesen. Kopien der Unterlagen habe er am 7. Juni 2005 vom Fürstlichen Landesgericht erhalten.

4. Mit Bescheid vom 2.8.2005, zugestellt am 5.8.2005, wurde der Antrag auf Wiederaufnahme vom 23.06.2005 abgewiesen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das vom Beschuldigten vorgelegte Beweismittel dem liechtensteinischen Spezialitätsvorbehalt unterliege. Gerichtshilfe sei nur unter der Auflage gewährt worden, dass die Ergebnisse der Rechtshilfe an Österreich erstens in keinem anderen und zweitens in keinem Finanzstrafverfahren Verwendung finden dürften. Der Spezialitätsvorbehalt gelte gleichermaßen für Entlastendes wie Belastendes. Die vorgelegte Kopie unterliege daher dem Verwertungsverbot.
5. Mit Schreiben ebenfalls vom 02.08.2005 (eingelangt beim ***FA*** am 5.8.2005) wurde einerseits der Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO vom 23.6.2005 ergänzt und andererseits ein weiterer Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO im Hinblick auf weitere, neu hervorgekommene Beweismittel gestellt.

Ergänzend wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass Eigentümerin der ***5*** seit deren Gründung am 16.1.1998 ***8*** Establishment (im Folgenden kurz: ***8***) gewesen sei, deren Eigentümer seit der Gründung im Jahr 1995 wiederum ***7*** gewesen sei. Die Verwaltung der ***5*** sei von der Gründung bis zur Einleitung der

Liquidation durch ***9*** Services reg. (insbesondere durch ***10***) und danach durch Dr. ***6*** erfolgt.

Als weiteres neues Beweismittel wurde der mit 20.11.2001 datierte Mandatsvertrag zwischen ***9*** Services reg. (im Folgenden kurz: ***9***) und ***7*** betreffend die Verwaltung der ***8***, den der Bf. im Rahmen der Akteneinsicht beim Landesgericht FL mit 7.6.2005 erlangt habe, angeführt. Darin werde beurkundet, dass ***7*** der wirtschaftlich Berechtigte der ***8*** sei. Der Vertrag beziehe sich ausdrücklich auf den Zeitraum seit Gründung der ***8*** am 3.11.1995.

Weiteres neues Beweismittel seien Sorgfaltspflichtenunterlagen zur ***11*** Equipment Establishment (in der Folge kurz: ***11***). ***Bf.*** Österreich habe Maschinen an ***11*** fakturiert und ***11*** an Endabnehmer bzw. Vertriebsgesellschaften von ***12*** in Nordamerika. Die ursprünglich von der Betriebsprüfung beabsichtigte Zurechnung der ***11***-Maschinenverkäufe an ***Bf.*** Österreich sei mangels Indizien fallen gelassen worden. Der Fall ***12*** sei uneingeschränkt mit der Geschäftsbeziehung zu ***7*** vergleichbar. ***7*** vertreibe ***Bf.***-Maschinen in Südafrika seit 1981 (ebenfalls über eigene ***Bf.***-Vertriebsgesellschaften), er habe sodann zusätzlich den Vertrieb an finanzschwache Risikokunden über ***22*** übernommen. ***7*** sei genauso wie ***12*** als unabhängiger Dritter zu ***Bf.*** zu sehen.

Im Zuge der Akteneinsicht beim Landesgericht FL erlangte Sorgfaltspflichtenunterlagen hinsichtlich der ***11*** seien anlässlich einer Hausdurchsuchung am 27.01.2004 beschlagnahmt worden und würden beurkunden, dass wirtschaftlich Berechtigter bei der ***11*** nicht der nach außen hin für die ***11*** auftretende ***12***, sondern dessen Mutter sei, wobei ausdrücklich die Zeiträume vor Ausfertigung der Sorgfaltspflichtenunterlagen dokumentiert würden. Der Aussagegehalt der für die ***11*** erstellten Sorgfaltspflichtenunterlagen lasse Rückschlüsse auf die Glaubwürdigkeit und Authentizität der nach denselben rechtlichen Vorschriften erstellten Sorgfaltspflichtenunterlagen betreffend ***5*** zu, v.a. hinsichtlich der Zeiträume vor Ausstellung der Unterlagen.

Die o.a. Unterlagen würden – insbesondere in Verbindung mit den im Rahmen des Wiederaufnahmeantrages vom 23.6.2005 vorgebrachten Unterlagen – die wirtschaftliche Berechtigtenstellung von ***7*** bei der ***5*** während der streitgegenständlichen Zeiträume belegen und daher im Spruch anderslautende Bescheide herbeigeführt haben. Die Unterlagen seien bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der antragsgegenständlichen Bescheide existent gewesen. Es liege kein Verschulden des Abgabepflichtigen vor, da er unverschuldetmaßen und nachweislich keine Kenntnis von der Existenz dieser Unterlagen gehabt habe.

6. Am 19.8.2005 wurde gegen den abweisenden Bescheid vom 2.8.2005 vom steuerlichen Vertreter des Bf. eine mit 10.8.2005 datierte Berufung eingebracht, die im Wesentlichen damit begründet wurde, dass kein Beweisverwertungsverbot bestehe. Das Beweisverwertungsverbot beziehe sich nur auf Beweise, die den österreichischen Behörden vom ausländischen Gericht im Rechtshilfeweg übermittelt worden seien. Beweismittel, die der Abgabepflichtige selbst vorbringe, seien davon nicht erfasst. Die vorgelegten Kopien seien vom Bf. im Rahmen einer beim Liechtensteiner Landgericht zum Zweck, sich im Wiederaufnahmeverfahren bzw. in einem allfälligen Finanzstrafverfahren entlasten zu können, beantragten Akteneinsicht beschafft worden, sodass das Finanzamt die Pflicht habe, die Beweismittel zu würdigen.

Für den Fall der Berufungsentscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) wurde eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

7. Die Berufung wurde dem UFS am 28.9.2005 vorgelegt.
8. Mit Schreiben vom 23.8.2006, eingelangt beim ***FA*** am 29.8.2006, wurde ein Antrag auf Wiederholung der Abgabenprüfung gestellt, was im Wesentlichen mit Vorwürfen gegenüber den Finanzbeamten und mit nunmehr im Zuge eines mit den Abgabenverfahren in Zusammenhang stehenden, beim Landesgericht Linz anhängigen Finanzstrafverfahren aufgetauchten weiteren Unterlagen, die den Wahrheitsgehalt der angebotenen Sachbeweise bestätigen würden, begründet wurde. Gleichzeitig damit wurde ein mit 26.7.2005 datiertes Schreiben inkl. Beilagen übermittelt, welches – abgesehen vom Datum – exakt dem Wiederaufnahmeantrag vom 2.8.2005 entspricht.
9. In einer Ergänzung vom 31.8.2006 zum Schreiben vom 23.8.2006 brachte der steuerliche Vertreter des Bf. im Wesentlichen vor, dass die §§ 114 und 115 BAO durch die Prüforgane verletzt worden seien. Wie aus dem Gerichtsakt zu entnehmen sei, sei von allen Beschuldigten in jeder Phase des Verfahrens darauf hingewiesen worden, dass der wirtschaftlich Berechtigte der liechtensteinischen ***5***, ***7*** sei. Dieser Umstand sei auch durch völlig unbeteiligte Personen bestätigt und entsprechende Erklärungen an Eides statt vorgelegt worden (z.B. ***7***, ***10*** sowie Notar Dr. ***13***). Trotzdem habe es die Abgabenbehörde unterlassen, diese Umstände, welche im gegebenen Zusammenhang möglicher Weise zu einer beschränkten Steuerpflicht des ***7*** geführt hätten, zu prüfen. Sämtliche Ermittlungen seien ausschließlich gegen seinen Mandanten durchgeführt und negativ ausgelegt worden.

10. Die beiden Schreiben vom 23.8.2006 und 31.8.2006 wurden dem UFS vom ***FA*** am 10.10.2006 als Ergänzung zum Vorlageantrag vom 28.9.2005 übermittelt.

11. Mit Vorhalt vom 16.11.2006 ersuchte der damals zuständige Referent des UFS den Amtsbeauftragten zu den nachfolgenden Punkten Stellung zu nehmen und allenfalls erforderliche Unterlagen vorzulegen:

„1. In einem mit 2. August 2005 datierten – beim ***FA*****FA*** am 5. August 2005 eingelangten – Schriftsatz wird seitens des Berufungswerbers eine „ergänzende Darstellung“ zum ursprünglichen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 23. Juni 2005 vorgebracht. Der Inhalt dieser Eingabe ist im Bescheid des ***FA*** vom 2. August 2005 (zugestellt durch Hinterlegung), mit dem der Antrag auf Verfahrenswiederaufnahme abgewiesen wurde, offenbar noch nicht berücksichtigt.

Es wird daher um Stellungnahme zu diesem neuen Vorbringen ersucht. Insbesondere möge auf die Rechtsansicht des Berufungswerbers zu Art 6 der liechtensteinischen Sorgfaltspflichtverordnung und dem daraus resultierenden Beweisverwertungsverbot dargelegt werden, ob sich daraus eine andere Beurteilung als im abweisenden Bescheid vom 2. August 2006 zum Ausdruck gekommen ergibt (vgl. hiezu auch Pkt. 3.).

2. Der unter Pkt. 1. angesprochene Schriftsatz enthält auch einen neuerlichen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens „im Hinblick auf weitere neu hervorgekommene Beweismittel“ (vgl. Seite 6 dieser Eingabe). Über diesen neuerlichen Antrag, welcher auch andere Gründe für die behauptete Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens als der ursprüngliche Antrag enthält, wurde seitens des ***FA*** aktenkundig offenbar noch nicht abgesprochen.

a) Worin liegen die Gründe hiefür?

b) Wie würde dieser Antrag – insbesondere unter Berücksichtigung des zwischen ***7*** und ***9*** Services reg. und ***9*** Management Ltd. abgeschlossenen Mandatsvertrages und der Erklärungen der ***10*** vom 18. April 2001 sowie des ***7*** vom 29. April 2002 – seitens des ***FA*** voraussichtlich erledigt werden? Diesbezüglich wird auch um entsprechende Begründung ersucht. Seitens des Unabhängigen Finanzsenats wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass der nach Ansicht des Berufungswerbers für seinen Standpunkt sprechende Mandatsvertrag mit 20. November 2001 datiert ist (jedoch angeblich bereits seit 3. November 1995 in Geltung steht), die Einkommensteuerbescheide, deren Wiederaufnahme beantragt wird, jedoch die Jahre 1998 und 1999 betreffen.

c) Sind die mit dem Schriftsatz vorgelegten Unterlagen als „neu hervorgekommen“ iSd. § 303 BAO zu bezeichnen?

d) Von welcher Funktion ***7***'s wurde im Abgabenverfahren, welches zu den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden des Berufungswerbers geführt hat, ausgegangen? – Waren der Abgabenbehörde erster Instanz die nunmehr vorgelegten Unterlagen bereits bekannt?

3. Mit Schriftsatz vom 10. August 2005 wurde gegen den Bescheid, mit dem der Antrag vom 23. Juni 2005 abgewiesen wurde, Berufung erhoben.

Es wird um Stellungnahme zum Berufungsvorbringen ersucht. Insbesondere möge erläutert werden, ob die Amtspartei nach den berufungsgegenständlichen Darstellungen, wonach die für eine Verfahrenswiederaufnahme relevanten Unterlagen vom Berufungswerber selbst vorgebracht wurden, weiterhin vom Vorliegen eines – im Abgabenverfahren grundsätzlich nicht zum Tragen kommenden – Beweisverwertungsverbots ausgeht.

4. Soweit nicht schon in der Beantwortung der Fragen 1. bis 3. darauf eingegangen wurde, möge ausführlich erläutert werden, ob aus Sicht der Amtspartei Gründe dagegensprechen, dass ***7*** als „wirtschaftlich Berechtigter“ (vgl. diese Formulierung in der Eingabe des Steuerberaters Mag. ***14*** an den Vorstand des ***FA*** vom 31. August 2006) der Fa. ***5*** Investment Establishment in Liechtenstein anzusehen ist. Dabei mögen auch auf die in Pkt. 2 b) dieses Schreibens angeführten Unterlagen Bedacht genommen werden.

5. Welche Auswirkung hätte eine Beurteilung der gegenständlichen Berufung bzw. des noch nicht erledigten Antrags vom 2. August 2005 dahingehend, dass tatsächlich prinzipiell kein Beweisverwertungsverbot besteht bzw. Tatsachen neu hervorgekommen sind, auf die materiell-rechtliche Seite der dahinterstehenden Abgabenverfahren betreffend Einkommensteuer des Berufungswerbers für 1998 und 1999?

Mit anderen Worten: Würden in einem derartigen Fall die entsprechenden Einkommensteuerbescheide – voraussichtlich – einen anders lautenden Inhalt haben oder würde die seinerzeit vorgenommene Zurechnung an den Berufungswerber bestehen bleiben?“

12. Am 30.11.2006 schlug der Amtsbeauftragte daraufhin vor, eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, um auch über die fünf nach der Erstabweisung eingegangenen Ergänzungen (5.8.2005, 10.8.2005, 23.6.2006, 2.8.2006 und Vorbringen im Gerichtsverfahren, insbesondere in der Hauptverhandlung vom 6.11.2006)

abzusprechen und zum Einbezug des ***7*** bereits im Betriebsprüfungsverfahren durch den Betriebsprüfer ausführlich Stellung zu nehmen.

- 13.** In der Folge erließ das ***FA*** am 3.1.2007 eine Beschwerdeentscheidung, mit welcher die Berufung vom 10.8.2005 gegen die Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1998 bis 2000 vom 2.8.2005 als unbegründet abgewiesen wurde. Zur Begründung wurde auf den Bescheid vom 8.7.2005 verwiesen und im Wesentlichen Folgendes ergänzt:

Der Spezialitätsvorbehalt umfasse auch die seitens des Bf. direkt beim FL Landesgericht im Wege der Akteneinsicht beschafften Unterlagen, da ansonsten der Spezialitätsvorbehalt im Wege der Akteneinsicht bei der übermittelnden Behörde jederzeit unterlaufen werden könnte.

Hinsichtlich der Unterlagen nach Artikel 6 der Sorgfaltspflichtverordnung betreffend ***5*** falle auf, dass das Deckblatt und die angeblich dazugehörigen Beiblätter unterschiedliche Datumsangaben aufweisen würden (7.11.2001 lt. Deckblatt und 15.1.2002 lt. Beiblättern). Ein enger zeitlicher Zusammenhang bei der Erstellung liege somit nicht vor, was die Fragen nach der Vollständigkeit und inhaltlichen Übereinstimmung mit den bei den Hausdurchsuchungen in Liechtenstein beschlagnahmten Unterlagen aufwerfe.

Es sei einerseits nicht nachvollziehbar, welchen Beweiswert die vorgelegten Unterlagen aus dem Verfahren betreffend ***11*** für das Verfahren betreffend ***5*** haben sollten und falle andererseits auf, dass zu diesem (irrelevanten) Verfahren wesentlich mehr Unterlagen vorgelegt worden seien, als zum „***5***-Verfahren“ selbst (z.B.: HD-Protokoll samt Beschlagnahmeliste mit aussagekräftigen Hinweisen auf Umfang und Inhalt der beschlagnahmten Ordner), was die Frage aufwerfe, warum vergleichbare Unterlagen aus dem „eigenen“ Verfahren den Anträgen nicht beigelegt worden seien.

Es seien zwei eidesstattliche Erklärungen zur „Eigentümerstellung“ an der ***5*** aktenkundig:

[...]

In beiden (u. a.) von ***10*** unterfertigten Erklärungen falle auf, dass die Bezeichnung „Eigentümer“ verwendet worden sei, obwohl Anstalten nach liechtensteinischem Recht keine Eigentümer, sondern nur Begünstigte hätten, woraus geschlossen wurde, dass diese Formulierung nicht von ***10*** selbst stamme oder diese Textierung zur bewussten Irreführung verwendet worden sei.

Die Bestätigung der ***5***, dass „mehrere Personen verschiedener Nationalität“ an der ***5*** beteiligt seien, stehe in krassem Widerspruch zu den vorgelegten Unterlagen, wonach ***7*** seit Gründung der ***5*** deren „Eigentümer“ sei.

Ausgehend von der u. a. auch vom VwGH erkannten Tatsache, dass liechtensteinische Anstalten (offensichtlich häufig) zur „Steuervermeidung“ bzw. „Steuerhinterziehung“ immer gerne benutzt würden, ergebe sich allein schon aus der Rechtsform, dass eine Identifizierung des Begünstigten rückwirkend nicht möglich sei, zumal der Gründer (üblicherweise ein liechtensteinisches Treuunternehmen) sofort nach Gründung mittels Zessionserklärung (zumeist Blankoausstellung) sämtliche Dispositionsbefugnisse über die Anstalt an den wahren wirtschaftlich Berechtigten übergebe. Auf Basis von Mandatsverträgen verpflichtete sich üblicherweise das liechtensteinische Treuunternehmen im Innenverhältnis gegenüber dem Mandanten die von diesem gegebenen Instruktionen und Anweisungen auszuführen.

Gehe man davon aus, dass jeweils der Inhaber der Original-Zessionserklärung, welche üblicherweise „blanko“ ausgestellt werde, mehr oder weniger durch körperliche Übergabe jede „Sekunde“ wechseln könne, so komme diesem „Beweis“ über die Begünstigten / Berechtigten einer liechtensteinischen Anstalt einige Jahre später durch die Vorlage von Unterlagen aus den Jahren 2001 bzw. 2002 keine Beweiskraft zu. In den mehrere tausend Seiten umfassenden HD-Unterlagen gebe es zahlreiche Hinweise auf eine entscheidende Einflussnahme durch den Bf., jedoch keinerlei Hinweise auf die Einflussnahme Dritter in Verbindung mit der Veräußerung der Anteile über die ***5***.

Der Fall ***11*** sei nicht mit dem gegenständlichen vergleichbar. Es sei nie angedacht gewesen, die Ergebnisse aus den Geschäften über die ***11*** dem Bf. zuzurechnen, da bei diesen Geschäften bei der österreichischen Gesellschaft fremdvergleichsübliche Gewinne erzielt worden seien.

Die Aussagen des Bf., wonach irgendwelche „Engländer“ ***5*** ins Spiel gebracht hätten, „der Amerikaner“ Eigentümer der ***5*** sei und dass er die wirtschaftlich Begünstigten der ***5*** nicht kenne, seien widersprüchlich. Im Zuge der „Gegendarstellung zum Besprechungsprogramm“ vom 30.4.2002 seien erstmalig Unterlagen vorgelegt worden, welche ***7*** als „Wirtschaftlich Berechtigten oder Begünstigten oder Eigentümer“ der ***5*** ausweisen sollten. Davor sei ***7*** lediglich als Zeuge angekündigt worden. Er sei erst nach rund einem Jahr ins Spiel gebracht worden, obwohl der Bf. angeblich bereits seit 1995 als „Generalbevollmächtigter“ für ihn dessen liechtensteinische Geschäftsaktivitäten gemanagt habe.

Bei einer im Jahr 1998 in Deutschland abgeschlossenen Betriebsprüfung betreffend die ***Bf.*** Trading GmbH seien Zahlungen an eine Firma in Südafrika in Millionenhöhe

nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden, weil diese Gesellschaft nicht existiert habe bzw. keinerlei geschäftliche Aktivitäten entfaltet habe. Weiters seien Kick-Back-Zahlungen an den Bf. in Verbindung mit einer weiteren südafrikanischen Firma festgestellt worden. Im fortgesetzten Verfahren habe ***7*** am 16.8.2000 eine mehrseitige, aus dem Deutschen ins Englische übersetzte, „eidesstattliche Versicherung“ unterschrieben, wonach er für diese Geschäfte verantwortlich sei und die Gebrüder ***Bf.*** keinerlei Verantwortung treffe. Davor sei der Bf. von der eingeschalteten Rechtsanwaltskanzlei mit Schreiben vom 20.7.2000 „im eigenen Interesse“ aufgefordert worden, „dringlichst“ den an ***7*** gestellten Fragenkatalog so weit wie möglich selbst abzuarbeiten und auf Tonband zu diktieren.

Die gesamte Darstellung und die behaupteten zeitlichen Abläufe (angebliche mündliche Kaufzusage über rund ATS 17 Mio.) ohne irgendeinen belegmäßigen, schriftlichen Hinweis, welcher im Zuge der Hausdurchsuchungen wohl vorgefunden worden wäre, sei in sich nicht schlüssig und auch nicht nachvollziehbar.

Der behaupteten Insolvenzgefährdung durch Maßnahmen der Vorprüfung wurde entgegengehalten, dass kein Bescheid über eine Forderungspfändung bei der Raiffeisenbank ***15*** zugestellt worden sei, sondern bei der VB ***16***, bei der die ***3*** im Dezember 1997 keine Geschäftsverbindung mehr gehabt habe und somit keine Firmenkonten – sondern Schwarzgeldkonten des Bf. – betroffen gewesen seien. Zwei weitere Forderungspfändungen (rd. 5,4 Mio. ATS) hätten Forderungen an die Unternehmen der Söhne des Bf. betroffen. Mit ca. 1,1 Mio. ATS sei das bestehende Guthaben (aus Vorsteuerüberhang) beim ***FA*** gepfändet worden.

Der ***3*** seien im Betriebsprüfungsverfahren 1994 – 1997 rund ATS 9,1 Mio. an zusätzlichen Abgaben vorgeschrieben worden, welche im Exekutionsweg entrichtet worden seien, und sei nicht – wie vom Bf. behauptet – der Fiskus mit einer Einmalzahlung von ATS 1,2 – 1,6 Mio. abgefunden worden.

Der vom Bf. behauptete Kredit in Höhe von ATS 15 Mio. hätte im Jahresabschluss per 31.12.1997 bzw. in der Due Diligence Prüfung seinen Niederschlag finden müssen; aus diesen Unterlagen sei eine Kreditaufnahme jedoch nicht nachvollziehbar.

Im Schreiben vom 19.4.2001 an das Landesgericht Linz des steuerlichen Vertreters werde unter Bezugnahme auf eine Unternehmensbewertung nichts von „Insolvenzgefährdung“ erwähnt. Laut einer Prognoserechnung für das Jahr 1998 sei von einem Gewinn nach Steuern von DM 5,2 Mio. ausgegangen und bei der Due-Diligence Prüfung das Kapital mit ATS 6,6 Mio. ermittelt worden. Dies seien eindeutige Indizien gegen eine Insolvenzgefährdung zum Zeitpunkt der Verhandlungen.

Weiters enthält die Beschwerdeentscheidung eine Aufzählung von im Besprechungsprogramm betreffend ***1*** ausführlich dargestellten Unterlagen, aus welchen sich eindeutig ergebe, dass ausschließlich der Bf. im fraglichen Zeitraum des Jahres 1998 der wirtschaftlich Berechtigte der ***5*** gewesen und die ***5*** von ihm lediglich aus steuerlichen Gründen „zwischengeschaltet“ worden sei.

Aus mehreren tausend Seiten an beschlagnahmten Unterlagen hätten sich keinerlei konkrete Hinweise auf die vom Bf. behaupteten Vereinbarungen zwischen ihm und den angeblichen wirtschaftlich Berechtigten der ***5*** ergeben.

Der wohl schlüssigste Beweis, dass jedenfalls zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die ***5*** ausschließlich dem Bf. gehört habe, sei mit dem bei der Hausdurchsuchung aufgefundenen Entwurf eines Schreibens vom 27.2.1998 an die ***9*** Services in Liechtenstein erbracht, wonach der Bf. ***9*** mit folgenden Worten anweise: „Die Hinterlegung der Zessionserklärung kann mit meinem ausdrücklichen Einverständnis erfolgen“. Die Hinterlegung der Zessionserklärung könne nur der Mandant aufgrund eines mit dem „Auftragnehmer“ (=Treuhandgesellschaft) abgeschlossenen Mandatsvertrages anweisen. Dass ein vom Mandanten beauftragter Dritter (z.B.: zur Führung der Tagesgeschäfte ernannter Bevollmächtigter) diese Anweisung geben könne bzw. eine solche vom Auftragnehmer ausgeführt werde, sei ausgeschlossen.

Die Anstalt nach liechtensteinischem Recht kenne weder Mitglieder noch Teilhaber oder Anteilsinhaber, sondern nur Begünstigte. Das seien Personen, welche die wirtschaftlichen Vorteile aus der Anstalt ziehen und die die Gründerrechte besitzen würden. Die Gründerrechte könnten abgetreten, übertragen und vererbt werden. Die Übertragung der Gründerrechte unter Lebenden erfolge durch Zession. Im Öffentlichkeitsregister sei nur der Verwaltungsrat, jedoch nicht der Inhaber der Gründerrechte einzutragen.

Die Abtretung der Gründerrechte sei denkbar einfach zu vollziehen und sei nicht ins liechtensteinische Öffentlichkeitsregister einzutragen. Typischerweise – wie aus der Judikatur des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes ersichtlich sei – werde die Gesellschaftsform der liechtensteinischen Anstalt neben anderen Zwecken (z.B.: Gläubigerschädigung) zur „Steuervermeidung“ bzw. „Steuerhinterziehung“ immer wieder benutzt.

In der fehlenden rechtzeitigen Offenlegung der vollen Verfügungsmacht des Bf. über die ***5*** liege „grobes“ Verschulden vor.

- 14.** Am 9.1.2007 wurde das Berufungsverfahren beim UFS wegen abschließender Erledigung durch das Finanzamt gem. § 276 Abs. 6 BAO eingestellt.

15. Mit Schreiben vom 29.1.2007, eingebracht am 30.1.2007, wurde gegen die Berufungsvorentscheidung vom 3.1.2007, innerhalb offener Frist die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz, eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

16. Mit unmittelbar beim UFS eingebrachter Ergänzung vom 7.3.2007 zum Vorlageantrag vom 29.1.2007 wurde im Wesentlichen wie folgt zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung Stellung genommen:

Die Berufungsvorentscheidung enthalte zahlreiche untergriffige Formulierungen, aus denen sich die persönliche Missgunst bzw. Voreingenommenheit gegenüber dem Bf. deutlich ergebe.

Zur Beanstandung, dass zum Fall ***11*** aussagekräftigere Unterlagen vorgelegt worden seien als zu ***5***, wurde angemerkt, dass die entsprechenden Unterlagen (HD-Protokolle) auch zu ***5*** vorlägen und würden diese in der Beilage zu diesem Schreiben nachgereicht.

Mit Eigentümer sei wohl der „wirtschaftliche Eigentümer“ im Sinn eines wirtschaftlichen Verfügungsberechtigten gemeint gewesen.

Trotz des Umstandes, dass wirtschaftlich Berechtigter der jeweilige „Inhaber“ bzw. „Berechtigte“ der Zessionserklärung sei, müsse sich der Verwaltungsrat wohl dennoch überzeugen, wer der Inhaber bzw. Berechtigte der Zessionserklärung sei. Annahmegemäß werde aus diesem Grund die Zessionserklärung beim Verwaltungsrat hinterlegt. Da der Verwaltungsrat somit über den jeweiligen Inhaber bzw. Berechtigten der Zessionserklärung informiert sein müsse, könne er wohl auch für zurückliegende Zeiträume bestätigen, wer der jeweilige Inhaber bzw. Berechtigte und somit der wirtschaftlich Berechtigte gewesen sei.

Es bestehe wohl die Vermutung, dass sich fremde Dritte (der Bf. und ***7***) nichts schenken. Dies spreche dagegen, dass „jede Sekunde“ die wirtschaftliche Berechtigung an der (vermögenden) ***5*** übertragen werde.

Hinsichtlich des Rechtsmittelverzichts lasse sich anstelle eines „Argumentationsnotstandes“ genauso gut ein „Beweisnotstand“ vorbringen, der durch die Sorgfaltspflichtenunterlagen habe beseitigt werden können, weshalb auch im Jahr 2005 ein Wiederaufnahmeantrag eingebracht worden sei.

Zur Aussage von Mag. ***14***, wurde angemerkt, dass mit „liechtensteinischer Investorengruppe“ durchaus die ***5*** gemeint gewesen sein könne.

Der Verwendungszweck der schriftlichen Bestätigung von ***7*** sei für deutsche bzw. österreichische Behörden gedacht gewesen. Vor diesem Hintergrund sei wohl klar, dass in einem ersten Schritt ein diesen Anforderungen entsprechender deutscher Formulierungsvorschlag erstellt werde und dieser sodann ins Englische übersetzt werde.

Der mündliche Vertrag zwischen dem Bf. (als Bevollmächtigtem seiner Frau) und ***7*** könne als Vertrag unter einer aufschiebenden Bedingung (Einigung mit dem Finanzamt) zugunsten des Käufers ***7*** gesehen werden. Der Bf. sei somit zivilrechtlich sehr wohl an den Kaufvertrag gebunden gewesen, auch schon bevor die Einigung mit dem Finanzamt erzielt worden sei.

Hinsichtlich des „Entwurfs“ eines Schreibens des Bf. an ***9*** betreffend die Hinterlegung der Zessionserklärung nehme die Abgabenbehörde eine abschließende Beurteilung zum liechtensteinischen Zivilrecht vor, die wohl einem Sachverständigen vorbehalten sein solle. Außerdem handle es sich bei dem Schriftstück nur um den „Entwurf“ eines Schreibens.

Die in der Berufungsvorentscheidung angeführten, vom steuerlichen Vertreter dem Landesgericht Linz im Jahr 2001 vorgelegten Mandatsverträge seien nicht Gegenstand der Wiederaufnahmeanträge. Der Vorwurf des Verschuldens an der Nicht-Vorlage der antragsgegenständlichen Beweismittel sei daher nicht nachvollziehbar.

17. Der Vorlageantrag vom 29.1.2007 wurde dem UFS am 19.3.2007 übermittelt.

18. Am 9.5.2007 wurde neuerlich ein Antrag auf Wiederaufnahme, datiert mit 8.5.2007, eingebracht, in dem im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wird:

Mit dem gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag würden folgende neu hervorgekommene Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 BAO geltend gemacht:

- a) Zessionserklärung hinsichtlich der Gründerrechte an der ***5*** Investment Establishment vom 16.1.1998 (Anlage 1); die Statuten der ***5*** Investment Establishment vom 16.1.1998, die Gründungsurkunde, die Meldung der Gesellschaftsgründung samt Zahlungsbeleg der liechtensteinischen Steuerverwaltung und einen Auszug aus dem Handelsregister Fürstentum Liechtenstein (Anlage 2).

Die Zessionserklärung sei vor kurzem hervorgekommen und belege, dass ***7*** wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** sei.

- b) Zeuge ***17***

- c) Zeuge Dr. ***18***

Auf der Zessionserklärung sei ersichtlich, dass diese von ***17*** in seiner Funktion als Verwaltungsrat der ***9*** Services reg. gezeichnet worden sei. ***18*** habe die Eintragung für die Abtretung der Gründerrechte an ***7*** auf der Zessionsurkunde vorgenommen. Mit Hervorkommen der Zessionsurkunde sei somit erst die sachbezogene Zeugnisfähigkeit dieser Personen bekannt geworden. Die beiden hätten nach Hervorkommen der Zessionsurkunde auch bereits Erklärungen zur Authentizität und zur Beweiskraft der Urkunde gemacht. Aus den Aussagen ergebe sich, dass sie als Zeugen entscheidende und zweckdienliche Aussagen zum Beweisthema (Stichwort: Wirtschaftliche Berechtigung an der ***5*** Investment Establishment) hätten machen können, die zu im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1998, 1999 und 2000 geführt hätten.

Hinsichtlich der sachbezogenen Zeugnisfähigkeit von ***17*** werde auf die beiliegende Erklärung (Anlage 3) verwiesen. Kurz zusammengefasst werde darin ausgeführt, dass die ***5*** als Anstalt nach liechtensteinischem Recht am 16.1.1998 durch die ***9*** errichtet worden sei. Unmittelbar nach Errichtung seien die Gründerrechte an der ***5*** mittels Zessionserklärung vom 16.1.1998 abgetreten und in die Zessionserklärung ***7*** als Zessionar eingesetzt worden. Aufgrund der Zession und der Statuten der Anstalt sei ***7*** somit einziger Begünstigter und über das Vermögen der Anstalt uneingeschränkt Verfügungsberechtigt gewesen. Herr ***17*** bestätige, dass ihm bis zu seinem Ausscheiden aus der ***9*** keine Änderungen der Begünstigten bekannt geworden seien.

Hinsichtlich der sachbezogenen Zeugnisfähigkeit von ***18*** werde auf das Protokoll zur Hauptverhandlung vom 12.3.2007 verwiesen, welches dem Wiederaufnahmeantrag beigelegt wurde und worin ***18*** die Aussagen von ***17*** und des Weiteren, dass er die Eintragung von ***7*** auf der Zessionsurkunde vorgenommen habe (Anlage 4), bestätige.

Der Zessionserklärung sei zu entnehmen, dass diese mit 16.1.1998 errichtet worden sei. Damit sei diese vor dem Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide gelegen und sei somit ein taugliches novum repertum. Auch der Umstand der sachbezogenen Zeugnisfähigkeit der beantragten Zeugen ***17*** und ***18*** habe zum damaligen Zeitpunkt bereits bestanden, sei aber erst jetzt infolge des Hervorkommens der Zessionsurkunde bekannt geworden.

Im Zuge von Bemühungen des Bf. weitere Beweismittel zusammenzutragen, habe ***7*** die antragsgegenständliche Zessionserklärung am 26.2.2007 per Fax an den Bf. gesendet (Anlage 5). Die nach § 303 Abs. 2 BAO maßgebende Drei-Monatsfrist beginne somit mit 26.2.2007 zu laufen und ende erst mit 26.5.2007. Der vorliegende Antrag sei somit rechtzeitig eingebracht.

Der Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide für 1998, 1999 und 2000 stehe nach § 304 lit b BAO auch der Eintritt der Verjährung nach § 207 BAO nicht entgegen, da der Antrag vor Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft der antragsgegenständlichen Einkommensteuerbescheide eingebracht werde.

Im konkreten Fall liege überhaupt kein Verschulden des Abgabepflichtigen (und damit keinesfalls grobes Verschulden) vor, da er im abgeschlossenen Abgabenverfahren unverschuldetermaßen keine Kenntnis von der Existenz der Zessionserklärung gehabt habe. Erst aufgrund umfangreicher Nachforschungen, die er nach Abschluss des Abgabenverfahrens zur Abwehr von gegen ihn erhobenen strafrechtlichen Vorwürfen in Kauf nehmen habe müssen, und mit intensiver Unterstützung seiner strafrechtlichen Verteidigung sei es ihm überhaupt möglich gewesen, Kenntnis von der Existenz der Zessionserklärung zu erlangen.

- 19.** Mit Schreiben vom 23.5.2007 nahm der Amtsbeauftragte zu der mittlerweile dem Finanzamt übermittelten Ergänzung zum Vorlageantrag vom 7.3.2007, dem Wiederaufnahmeantrag vom 8.5.2007 sowie den im Finanzstrafverfahren gegen den Bf. beim Straflandesgericht Linz durchgeführten Hauptverhandlungen vom 11.1.2007 und 12.3.2007 im Wesentlichen wie folgt Stellung und legte dem UFS die Protokolle zu den Hauptverhandlungen vom 6.11.2006 und 11.1.2007 vor:

Die Problematik des Verfahrens auf Beweisebene liege unter anderem darin, dass keine Originalurkunden vorliegen würden, sondern immer wieder nur Kopien von Kopien vorgelegt worden seien. Es wäre Sache des Bf. gewesen, für das Vorliegen von Originalurkunden Vorsorge zu tragen („Beweisvorsorgepflicht“ bei Auslandssachverhalten) oder zumindest später diese Originale beizuschaffen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung komme den Beweisen, die über die gerichtlichen Hausdurchsuchungen der Finanzverwaltung im Finanzstrafverfahren (27.3.2001) und im Rahmen des Kridaverfahrens (2.10.2003, bei Dr. ***6***, durch das FL-Landgericht) in den Besitz des Straflandesgerichtes Linz gelangt seien, mehr Glaubwürdigkeit zu als etwaigen nachträglichen Rekonstruktionsversuchen.

Es gebe im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht bzw. nach dem Sorgfaltspflichtgesetz in der Praxis grundsätzlich drei unmittelbare Beweise, wer „Wirtschaftlich Berechtigter“ sei, nämlich

1. die Urkunde über „die Feststellung des Wirtschaftlichen Berechtigten“
2. den „Mandatsvertrag“
3. die Zessionserklärung.

Die ihn wirklich entlastenden Urkunden habe der Bf. nie zeitnah vorgelegt. Erst mit dem Antrag auf Wiederaufnahme (23.6.2005) werde erstmalig der Versuch unternommen, den unmittelbaren Beweis zu erbringen, dass ***7*** im Tatzeitraum der Wirtschaftlich Berechtigte gewesen sei. Es stelle sich die Frage, weshalb diese Anstrengungen nicht zeitnah, sondern erst rund 7 bis 9 Jahre nach dem Tatzeitraum unternommen würden.

Die Urkunde über „die Feststellung des Wirtschaftlichen Berechtigten“ sei nie vorgelegt worden.

Dem Straflandesgericht sei eine „Zessionserklärung“ vorgelegt worden (diese sei den Vertretern der Finanzverwaltung erstmalig während der Hauptverhandlung vom 12.3.2007 zur Kenntnis gebracht worden). Eine Umwandlung der Zessionserklärung vom „Inhaberpapier“ in ein Namenspapier (durch angeblich sofortigen Vermerk des Zeugen ***18*** noch am 16.1.1998) sei ein rechtlicher Schritt, der sich mit den bisherigen Erfahrungen der Betriebsprüfung nicht decke. Ratio legis des liechtensteinischen Gesellschaftsrechtes sei es, dass die Zessionsurkunde nie den eigentlichen Wirtschaftlichen Berechtigten selbst offenlege, sondern dies nur mittels Beilage geschehe. In diesem Zusammenhang falle insbesondere auf, dass die nunmehr aufgetauchte und nur in Kopie durch ***18*** (welcher zum Zeitpunkt seiner Aussage vor Gericht schon seit geraumer Zeit nicht mehr für die Treuhandgesellschaft ***9*** tätig gewesen sei) vorgelegte Zessionserklärung handschriftlich die Ergänzung „***7*** P.O.B. 331, ... Malawi“ aufweise, obwohl in der Regel von den Treuhändern in Liechtenstein jeglicher Hinweis auf den tatsächlichen wirtschaftlich Berechtigten auf der Zessionserklärung selbst tunlichst vermieden werde.

Sämtliche seitens des Bf. – um 7 Jahre verspätet – vorgelegten Beweismittel, beigebrachten Zeugenaussagen usw. habe der Bf. im Rahmen der Beweisvorsorgepflicht schon im Tatzeitraum selbst besorgen können. Immerhin sei das Betriebsprüfungs- bzw. Finanzstrafverfahren schon seit Ende 2000 gerichtshängig. Diese Beweise hätte der Bf. zeitnah selbst oder über den – von ihm selbst stets als Freund bezeichneten – ***7*** besorgen können.

- 20.** Mit Urteil des Landesgerichts Linz vom 4.6.2007 wurde der Bf. von der Anklage wegen Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 FinStrG in Zusammenhang mit dem Verkauf der Aktien an der ***4*** AG freigesprochen. Begründet wurde der Freispruch im Wesentlichen damit, dass zur Frage, wer wirtschaftlich Begünstigter der ***5*** war, keine positiven Feststellungen getroffen werden konnten.

Ob im relevanten Zeitraum (1998) eine Übertragung der Gründerrechte an den Bf. erfolgt sei, sei nicht feststellbar. Die für das Strafverfahren relevante Frage einer wirtschaftlich beherrschenden Stellung der ***5*** durch den Bf. könne nicht mit der für ein Strafverfahren notwendigen Zweifelsfreiheit bejaht werden. Ein Irrtum der Verfasserin

des Schreibens von Deloitte & Touche, wonach die ***5*** zur Gänze von ***Bf.*** beherrscht werde, könne nicht ausgeschlossen werden. Aus der nicht unterfertigten Vollmacht an die ***9***, wonach der Bf. diese – unter Bezugnahme auf die Vertragsunterfertigung am 3.3.1998 – am 27.2.1998 beauftragt habe, alle notwendigen Unterlagen der ***5*** einem anderen Unternehmen vorzulegen, dem Gesellschaftsvertrag zwischen der ***21***-Gruppe, ***5***, dem Bf. und ***4*** Ltd, den Dokumenten zur Besprechung vom 10.1.1998 und dem Grundsatzübereinkommen vom 5.2.1998 zwischen ***21*** und dem Bf. würden sich schwerwiegende Verdachtsmomente gegen den Bf. ergeben und den Verdacht stützen, dass die Ehegatten ***Bf.*** die eigentlich wirtschaftlich Begünstigten und Verantwortlichen der ***5*** gewesen seien und damit letztlich der erzielte Erlös aus dem Aktienverkauf an die ***21***-Gruppe ihnen selbst zugekommen sei. Auch der zeitliche Ablauf und die Diskrepanzen in den Angaben des Erstangeklagten würden die Verdachtsmomente bekräftigen. Dennoch würden nach dem durchgeführten Beweisverfahren (etwa den Zeugenaussagen von Dr. ***18*** und ***7***) Zweifel verbleiben, die positiven Feststellungen im Sinne der Anklage entgegenstünden. Es lägen weder Beweise noch Gegenbeweise für die behauptete beherrschende Stellung von ***7*** vor. Wiederholt hätten Anklage und Finanzbehörde durchaus schlüssige Argumente dafür geliefert, dass ***7*** als „Eigentümer“ der ***5*** bloß vorgeschoben worden sei, tatsächlich aber der Bf. „Beherrscher“ der ***5*** gewesen sei. Trotzdem vermöge das erkennende Gericht belastende Feststellungen im Sinne dieser Vorwürfe nicht mit der für das Strafverfahren erforderlichen Sicherheit zu treffen, da die Würdigung der Ergebnisse des Beweisverfahrens Zweifel an einem schuldhaften Verhalten des Bf. bestehen lasse.

Die gegen den Freispruch am 29.1.2008 von der Staatsanwaltschaft Linz erhobene Nichtigkeitsbeschwerde wurde mit Beschluss des Obersten Gerichtshofs vom 23.4.2008 u.a. wegen unzulässiger Bekämpfung der erstgerichtlichen Beweiswürdigung und im kollegialgerichtlichen Verfahren unzulässiger Schuldberufung zurückgewiesen.

- 21.** Infolge eines Devolutionsantrags vom 20.5.2008 hinsichtlich der am 2.8.2005 und 8.5.2007 gestellten Wiederaufnahmeanträge wurde dem ***FA*** mit Schreiben des UFS vom 29.5.2008 unter Hinweis auf § 311 BAO aufgetragen, bis 23. August 2008 die vom Antragsteller angesprochenen Bescheide zu erlassen und gegebenenfalls Abschriften der Bescheide vorzulegen oder anzugeben, warum in den beiden Fällen eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliege.
- 22.** Daraufhin erließ das ***FA*** am 15.7.2008 einen am 17.7.2008 zugestellten Bescheid, mit welchem die Anträge vom 2.8.2005 und 8.5.2007 auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1998 bis 2000 als verspätet zurückgewiesen bzw. abgewiesen wurden. Zur Begründung wurde – neben hier Großteils nicht relevanten Ausführungen zum Urteil des Landesgerichts vom

4.6.2007 – auf bisherige Ausführungen verwiesen bzw. wurden diese wiederholt und im Wesentlichen Folgendes ergänzt:

Zum Verkauf unter Wert habe der zuständige Staatsanwalt in seiner Nichtigkeitsbeschwerde ausführt, dass ein „Blindkauf“ um einen mehrstelligen Millionen-Schilling-Betrag, wie ihn ***7*** zugesichert habe, im realen Geschäftsleben nicht statfinde, es sei denn, dass das Rechtsgeschäft in seiner konkreten Ausgestaltung nicht gewollt gewesen wäre. Fallbezogen indiziere die Aussage des Bf. eine Treuhandschaft des ***7*** als Treunehmer für ***Bf1*** als Treugeber. Dem Urteil könne nicht entnommen werden, welche Umstände eine Haftung des Angeklagten begründen könnten, die weit über jene Leistung hinausgehe, die er selbst aus diesem Geschäftsfall bezogen habe. Es sei weder vom Schöffensenat festgestellt worden, noch seien Beweisergebnisse aktenkundig, dass ***7*** eine Haftung übernommen habe. Es seien zu keinem Zeitpunkt Vermögenswerte des ***7*** an den Angeklagten ***Bf1*** und/oder seine Frau ***1*** geflossen.

Im Urteil fehle jegliche Auseinandersetzung mit den in sich völlig widersprüchlichen Abläufen iVm dem Verkauf und der Verkaufspreisfestlegung: am 5.2.1998 werde zwischen ***21*** und ***Bf.*** der Preis für 50% der Anteile mit GBP 1,875 Mio. (das entspricht rund ATS 36,5 Mio.) ausverhandelt, am 10.2.1998 verkaufe ***1*** 100% der Anteile (trotz Information von ***Bf.***, dass der Kaufpreis ca. das 4-fache betrage) um ATS 17,15 Mio.

Laut Urteil erkläre der Zeuge ***7*** die Diskrepanz der Beträge mit der Selbstverständlichkeit seines gewinnorientierten Handelns. Das Gericht akzeptiere einerseits die „Selbstverständlichkeit“ von gewinnorientiertem Handeln (beim Erwerber), gestehe dieses dem Veräußerer (***Bf.***) jedoch in keinsten Weise zu, obwohl dieser im Urteil selbst als „versierter Geschäftsmann“ beschrieben werde. Diese Urteilsbegründung sei in sich widersprüchlich und nicht nachvollziehbar, genauso wenig wie der Verzicht des Bf. (obwohl von ihm selbst ausverhandelt, nämlich noch vor dem Verkauf der Anteile an ***5***) auf $\frac{3}{4}$ des Veräußerungsgewinnes.

Auch wenn der Bf. von ***7*** von Jänner bis März 1998 eine „Generalvollmacht“ für die ***5***-Geschäftsführung eingeräumt worden wäre und ***7*** tatsächlich der wirtschaftlich Berechtigte der ***5*** gewesen wäre, hätte der Bf. ***5*** nicht rechtsverbindlich verpflichten können, über einen Zeitraum von drei Jahren ab Vertragsabschluss den Ort oder die Verwaltung nicht zu ändern, die Befugnisse der ***5*** bzw. deren Direktoren oder Führungskräfte nicht zu ergänzen, zu ändern, keine neuen Direktoren oder Führungskräfte zu ernennen, die von der ***5*** gehaltenen Aktien an der ***4*** Aktiengesellschaft nicht zu belasten, die Gründungsdokumente von ***5*** nicht zu ändern, die ***9*** als Inhaber der Rechte des Gründers an der

5 nicht zu ändern, keine Anweisungen, einen der vorgenannten Schritte zu setzen, an die ***9*** zu geben und die Umsetzung aller Verpflichtungen seitens der ***5*** vertragsgemäß durchzuführen.

Diese Regelungen würden klar erkennen lassen, wer über die ***5*** bestimmen habe können und, dass der/die wahre(n) wirtschaftliche(n) Eigentümer der ***5*** in der Familie ***Bf.*** zu finden sei / seien. Der Bf. habe die Umsetzung aller Verpflichtungen nur garantieren können, wenn er diese Einflussmöglichkeit auch wirklich gehabt habe. All diese Handlungen hätte ausschließlich der Inhaber der Gründerrechte setzen können, nicht aber ein „Universalgeschäftsführer“.

Die u. a. vom Beschuldigten vorgelegten Urkunden seien weiterhin mehr als fragwürdig. Es würden keine Originalurkunden vorliegen. Es sei Sache des Bf. gewesen, für das Vorliegen von Originalurkunden Vorsorge zu tragen („Beweisvorsorgepflicht“ bei Auslandssachverhalten) oder zumindest später diese Originale beizuschaffen. Den Kopien komme wenig bis keine Beweiskraft zu.

Lt. Gesetzeslage gebe es im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht bzw. nach dem Sorgfaltspflichtgesetz in der Praxis grundsätzlich 4 unmittelbare Beweise, wer „Wirtschaftlich Berechtigter“ sei, und zwar:

1. die Urkunde über „die Feststellung des Wirtschaftlich Berechtigten“
2. den „Mandatsvertrag“
3. die Mandatsübernahme verbunden mit der „Identifikation des Vertragspartners“ und
4. die Zessionserklärung.

Im gesamten Betriebsprüfungsverfahren seien die den Bf. wirklich entlastenden Urkunden nie zeitnah vorgelegt worden, sondern sei erst – rund 7 bis 9 Jahre nach dem Tatzeitraum – mit dem Antrag auf Wiederaufnahme (23.6.2005) erstmalig der Versuch unternommen worden, den unmittelbaren Beweis zu erbringen, dass ***7*** der wirtschaftlich Berechtigte gewesen sei. Entscheidend sei nicht nur, was vom Bf. vorgelegt worden sei, sondern auch, was von ihm – bewusst – nicht vorgelegt worden sei.

Die Urkunde über „die Feststellung des Wirtschaftlich Berechtigten“ vom 16.1.1998 und der „Mandatsvertrag“ seien nie vorgelegt worden. Der Mandatsvertrag regle das Innenverhältnis der Vertragspartner, werde zeitlich immer vor der Erstellung der Urkunde über „die Feststellung des Wirtschaftlichen Berechtigten“ abgefasst, weil dieser Vertrag deren Vorbedingung sei. Dieser Vertrag enthalte ausführliche Angaben u. a. darüber, wer „Mandant“ sei (lt. Beweislage ***Bf1***), wer „Auftragnehmer“ sei (***9***-Services), vor allem, wer der Wirtschaftliche Berechtigte sei (lt. Beweislage ***Bf1***), den Auftrag

zur Gründung der ***5***, Rechte und Pflichten der Vertragspartner und das Entscheidendste: der Wirtschaftlich Berechtigte müsse dies im Mandatsvertrag mit seiner persönlichen Unterschrift bestätigen.

Die Pflichten bezüglich konkreter Urkunden seien Ausfluss des liechtensteinischen Gesellschaftsrechts bzw. des Sorgfaltspflichtgesetzes und würden in erster Linie der Kontrolle der Banken dienen: Diese Gesetze würden verlangen, dass für jede Sitzgesellschaft nach Liechtensteinischem Recht ein Mandatsvertrag vorhanden und einsichtig sein müsse (u. a. die Novelle zum Liechtensteinischen Sorgfaltspflichtgesetz 1996 [LGBI. 1996 Nr. 116] vom 14.9.2000 [LGBI. 2000 Nr. 213, SPG-Nov 2000], Art 21 SPG, und in Umsetzung die VO vom 5.12.2000 [LGBI. 2000 Nr. 236, SPV, u. a. Art. 6 Dokumentationsverpflichtungen im Detail], worin auch die Dokumentationsverpflichtungen im Detail geregelt seien).

Vorgelegt worden seien lediglich die Mandatsübernahme verbunden mit der „Identifikation des Vertragspartners“ und die Zessionserklärung vom 16.1.1998.

Zweck des Sorgfaltspflichtgesetzes samt Verordnung sei u. a., dass die Banken durch deren Einhaltung die Kontrolle darüber hätten, wer zum Zeitpunkt der Ausstellung bzw. Übergabe der Urkunde (hier lt. Deckblatt: 7.11.2001) der eigentliche Wirtschaftlich Berechtigte sei. Die vorgelegte Beilage komme für den Tatzeitraum (01 bis 04/1998) als taugliches Beweismittel jedenfalls nicht in Frage.

Die Tatsache, dass ***Bf1*** die richtige Beilage im Original bzw. beglaubigte Kopie bis dato nicht vorgelegt habe, spreche für sich. Wenn die vorgelegten Urkunden unrichtig seien, sei auch die Aussage des Zeugen ***18*** falsch.

In den mehrere tausend Seiten umfassenden Hausdurchsuchungsunterlagen gebe es zahlreiche Hinweise auf eine entscheidende Einflussnahme durch den Bf., jedoch keinerlei Hinweise auf die Einflussnahme Dritter iVm der Veräußerung der Anteile über die ***5***. Der Betriebsprüfer sei Sachverständiger für das Abgabewesen, insbesondere für das zwischenstaatliche Steuerrecht und für Fragen im Zusammenhang mit der Rechtslage und Urkundenpraxis in Liechtenstein. Der Zeuge ***18*** kenne sich ebenfalls auf diesem Gebiet aus, sei an sich auch sachkundig, habe sich jedoch selbst mit seiner Aussage dazu vor Gericht disqualifiziert.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung komme den Beweisen, die über die gerichtlichen Hausdurchsuchungen der Finanzverwaltung im Finanzstrafverfahren (27.3.2001) und im Rahmen des Kridaverfahrens (2.10.2003, bei Dr. ***6***, durch das FL-Landgericht) in den Besitz des Straflandesgerichtes Linz gelangt seien, mehr Glaubwürdigkeit zu als etwaigen nachträglichen Rekonstruktionsversuchen.

Zur angeblichen Insolvenzgefährdung finde sich im Urteil eine völlig undifferenzierte Wiedergabe der Aussagen des Beschuldigten iVm der angeblichen Insolvenzgefährdung durch die Maßnahmen der Betriebsprüfung für die Jahre bis 1997 (Steuervorschreibungen). Im Urteil sei ausgeführt worden, dass „***Bf.*** die Meinung vertrete, dass ***21*** im Dezember 1997 einen Kauf deshalb nicht weiterverfolgt habe, da er sich einen für ihn günstigeren Erwerb im Fall der (absehbaren) Insolvenz erwartet hätte.“ Aus der Aussage des Zeugen ***21*** ergebe sich ein ganz anderes Bild.

Eine Wiederaufnahme aus dem Titel Vorfragentatbestand komme nicht in Betracht, weil weder fristgerecht ein entsprechender Antrag gestellt worden sei, noch ein freisprechendes Urteil im Finanzstrafverfahren eine Entscheidung über eine für das Abgabenverfahren maßgebliche Vorfrage darstelle. Nur insoweit, als in dem wiederaufzunehmenden Verfahren Abgaben für Zeiträume, die außerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist liegen würden, festgesetzt worden wären, käme der Frage, ob Abgaben hinterzogen worden seien, als Vorfrage Bedeutung zu (VwGH v. 8.2.2007, 2004/15/0153, 22.11.2006, 2006/15/0173).

Trotz wiederholter Akteneinsicht beim liechtensteinischen Landgericht habe der Bf. die 4 „richtigen“ Urkunden nie vorgelegt. Schon am 4.4.2005, habe er lt. eigener Angabe Akteneinsicht beim liechtensteinischen Landgericht genommen. Damit habe er uneingeschränkten Zugriff auf alle 4 entscheidungswesentlichen Urkunden und die Möglichkeit der Beglaubigung durch das liechtensteinische Landgericht gehabt.

Die Akteneinsicht im gegen den Bf. parallel zum Finanzstrafverfahren geführten Kridaverfahren erlaube ihm den Zugriff auf die ihn wirklich entlastenden 4 Urkunden, die für Zwecke des Kridaverfahrens beim Landesgericht Linz aufliegen würden, auch im Steuerverfahren. Die Frage, wem die ***5*** als wirtschaftlich Berechtigtem zuzurechnen sei, sei auch für dieses Verfahren entscheidungswesentlich. Die Krida-Anklageschrift gründe sich daher u. a. auch und gerade auf jene Urkunden, die darüber Auskunft gäben. Der Bf. habe am 12.3.2007 im Kridaverfahren Akteneinsicht genommen. Er habe es aber geflissentlich vermieden, die 4 Entlastungsurkunden vorzulegen: Das wohl nur deshalb, weil diese ihn nicht entlasten, sondern belasten würden.

Der liechtensteinische Spezialitätsvorbehalt könne und dürfe nicht zur Totalimmunisierung aller Beweismittel führen. Die Verwertung sei zulässig, wenn der Hauptbetroffene (der Bf.) die Urkunden selbst vorlege. Die beglaubigte Kopie im Wege der Akteneinsicht in den Kridaakt stelle einen rechtlich zulässigen (also nicht dem Verwertungsverbot unterliegenden) Beschaffungsweg dar.

Laut Kridaanklage werde die ***5*** ausschließlich dem Bf. als wirtschaftlich Berechtigtem zugerechnet. Begründet werde dies lt. Anklage u. a. mit den im Kridaakt aufliegenden Urkunden. Es handle sich dabei genau um jene 4 Urkunden, die oben

angeführt seien. Mit Zustellung der Kridaanklage seien diese öffentlich und – zumindest dem Bf. und dem Gericht – auch bekannt.

Zur Zurückweisung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass nach § 303 Abs. 2 BAO der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt habe, bei der Abgabenbehörde einzubringen sei. Unabhängig von der Glaubwürdigkeit der vorgelegten Beweismittel und der vorliegenden Zeugenaussagen, gehe es nicht an, jahrelang Kenntnis verfahrensrelevanter Beweismittel und Zeugen zu haben, ohne diese zeitnah bekannt zu geben bzw. die Vernehmung dieser Zeugen zeitnah zu beantragen.

Der Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund sei die Tatsache gleichzuhalten, dass sich der Wiederaufnahmewerber von den (von ihm für relevant erachteten) Details jederzeit Kenntnis verschaffen hätte können (VwGH 20.11.1996, 96/15/0135, FSRV/0129-W/03 vom 7.6.2004). Damit liege ein Versäumnis der 3-Monatsfrist vor.

23. In der Folge wurde das aufgrund des Devolutionsantrags vom 20.5.2008 beim UFS anhängige Verfahren am 21.7.2008 eingestellt.

24. Am 14.8.2008 wurde fristgerecht eine mit 5.8.2008 datierte Berufung gegen den Abweisungs- bzw. Zurückweisungsbescheid des ***FA*** vom 15.7.2008, zugestellt am 18.7.2008, eingereicht, wobei der Bescheid in seinem gesamten Umfang und Inhalt angefochten und die Stattgabe der Wiederaufnahmeanträge vom 2.8.2005 und 8.5.2007 beantragt wurde. Begründet wurde die Berufung im Wesentlichen wie folgt:

Der Bescheid lasse die gebotene Objektivität vermissen. Die Begründung des Bescheides führe im Wesentlichen nicht zu den im Wiederaufnahmeantrag angeführten Gründen (wie die Zessionserklärung und die Zeugen ***18*** und ***17***), sondern vielmehr hauptsächlich dazu aus, dass der Begründung des mittlerweile durch Beschluss des OGH vom 23.4.2008 zu ***27*** bestätigten Freispruches im Finanzstrafverfahren nicht zu folgen sei. Die Behörde versuche die Beweiswürdigung des Erstgerichtes in Misskredit zu bringen, um so die Nicht-Verwertbarkeit der Begründung des Erstgerichtes, welche im Abgabenverfahren zwar nicht bindend, aber doch zu berücksichtigen sei, zu rechtfertigen. Dies alles vor dem Hintergrund, dass das Finanzstrafgericht, eine Tatsache nur dann als erwiesen ansehen dürfe, wenn sie davon überzeugt sei, dass dies dem wahren Sachverhalt entspreche und hiefür eine Wahrscheinlichkeit nicht genüge. Dies bedeute, dass wenn Zweifel übrig blieben diese nicht zum Nachteil des Angeklagten herangezogen werden dürften, sondern als negative Feststellung im Urteil Eingang fänden. Die Behörde übersehe jedoch, dass nicht einmal bei gänzlicher Anderswertung der Begründung des Erstgerichtes, der Einschreiter durch die Zeugenaussagen vor Gericht mehr als durch die eidesstattlichen Erklärungen, welche auch der Behörde vorgelegt worden seien,

bescheinigt habe, dass er nicht wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** gewesen sei. Die Behörde versuche nunmehr auf Grund der neuen Beweise durch die vom Gericht einvernommenen Zeugen wiederum Widersprüche aufzudecken und setzte sich, entgegen den abgabengesetzlichen Vorschriften, dabei nicht mit der Gegenäußerung zur Nichtigkeitsbeschwerde vom 27.2.2008 und der Entscheidung des OGH zu ***27*** auseinander.

Dort werde dokumentiert, dass sich die Unbedenklichkeit der Gewährleistungsgarantie des Beschuldigten auch schlüssig aus der Aussage des ***21*** ergebe, in welcher er nach Befragung auch ausdrücklich erkläre, dass er den Bf. sowie dessen Ehefrau persönlich in die Pflicht und Haftung genommen habe, weil er das Geschäft mit der ***5*** machen habe müssen, deren Eigentümer ihm nicht bekannt gewesen seien, weiters die Umstände im Kontext mit der Aussage des ***21*** und den Erläuterungen des Bf., wonach er vor dem Hintergrund des alters- und krankheitsbedingten Rückzug seines Bruders aus dem Unternehmen und der Befürchtung einer (weiteren) Insolvenz ein zusätzliches massives Interesse am Zustandekommen des Geschäftes gehabt habe, weil im „Übernahmepaket“ die Fortsetzung seiner (gut dotierten) Tätigkeit als Geschäftsführer verankert gewesen sei, in welcher Funktion er zudem gehofft habe, Einfluss auf die Auszahlung seiner Dividendenrücklage in Höhe von ATS 6,5 Mio. an seine Gattin nehmen zu können. Die Behörde vermöge nicht aufzuzeigen, dass eine mehr als 50% Wahrscheinlichkeit zu Lasten des Einschreiters vorläge, die sich im Zuge der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde auf Basis des Vorliegens des gesamten Strafaktes und der der Behörde selbst vorliegenden Bescheinigungsmittel, ergeben hätte. Vielmehr würden die polemischen Ausführungen im Bescheid zeigen, dass das Verfahren wegen Befangenheit der Behörde mangelhaft gewesen sei.

Die unbegründete Schlussfolgerung der Behörde „... hätten sich die britischen Erwerber (***21*** & Co) nie mit dieser Erklärung im Vertrag zufriedengegeben“ stehe im Widerspruch zur Aussage des ***21*** und entbehre jeglicher Grundlage. Was wiederum zeige, dass die Ziehung anderer Schlussfolgerungen als die des Strafgerichtes, durch die Behörde nicht begründbar sei. Auch die Erkenntnisse der Behörde zur Generalvollmacht und der Rechtsverbindlichkeit von Erklärungen, die im Rahmen einer solchen abgegeben würden, seien nicht mit den zivilgesetzlichen Grundlagen vereinbar. Weiters übersehe die Behörde in der Folge, wer Treuhänder gewesen sei, nämlich das Treuhandbüro „***9***“. Die Zitierung des FL-Sorgfaltspflichtgesetzes und die Schlussfolgerung daraus, dass eine schriftliche Dokumentation hinsichtlich der Person des wirtschaftlich Berechtigten notwendig sei, sei nicht nachvollziehbar. Wer wirtschaftlich Berechtigter sei, habe das Treuhandbüro durch ***17*** und ***18*** festgestellt. Den Protokollen des Strafaktes sei zu entnehmen, dass ***7*** ***17*** persönlich bekannt gewesen sei und die ***5*** über schriftlichen Auftrag von ***7*** gegründet worden sei.

Das Erstgericht stütze sich auf Urkunden, auf welche im Finanzstrafverfahren ebenso wie auf Grund der Bestimmungen der BAO die Bestimmungen der ZPO anzuwenden seien und daher, was die Urkunden betreffe die Wertung des Erstgerichtes auch für die Abgabenbehörde verbindlich seien, was aber bedeute, dass, wie das Erstgericht ausführe, die vorgelegten Urkunden und damit auch die Zessionserklärung echt und richtig seien.

Unrichtig sei es, dass der Einschreiter im gesamten Abgabenverfahren lediglich den indirekten Beweis geführt habe. Vielmehr sei der Einschreiter grundsätzlich vertraglich verpflichtet gegenüber Dritten und sohin auch gegenüber der Behörde [gemeint wohl: keine] Auskunft über den tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten zu geben. In der Folge habe der Einschreiter jedoch durch eidesstattliche Erklärungen, insbesondere der des ***7*** und der ***10*** bescheinigt, wer der wirtschaftlich Berechtigte der ***5*** sei. Die Behörde habe es unterlassen ***7*** vorzuladen, von fehlender Mitwirkungspflicht, welche sich in der Beweiswürdigung zu Lasten des Einschreiters auswirken würde, könne daher nicht ausgegangen werden. Die Behörde versuche, die nunmehr den, durch gerichtliche Einvernahme dokumentierten Zeugenaussagen, welche allesamt von ***7*** als dem wirtschaftlich Berechtigten zeugen würden und das auf dieser Basis ergangene Urteil im Wahrheitsgehalt abzuschwächen, um so den Wiederaufnahmeantrag abweisen zu können. Dies vor dem Hintergrund des strafgerichtlichen in dubio pro reo Grundsatzes.

Die Behörde könne sich in ihrer Wahrscheinlichkeitswertung nicht über entlastende vorgelegte Urkunden und Zeugenaussagen hinwegsetzen, welche vor einem Strafgericht dokumentiert worden seien und vor welchem die Zeugen auf ihre Wahrheitspflicht hingewiesen worden seien. Derartige Zeugenaussagen hätten vom Wahrheitsgehalt eine stärkere Aussagekraft, als die Einvernahme eines Zeugen oder eine eidesstattliche Erklärung vor einer Abgabenbehörde, welche zwar den Zeugen im Sinne des § 174 BAO belehren müsse, wo aber auch eine Zeugenaussage auf schriftlichem Wege möglich sei, was jedenfalls eine abgeschwächte Form darstelle als der Unmittelbarkeitsgrundsatz den die Strafgerichte zu befolgen hätten.

Die Frage des wirtschaftlich Berechtigten stelle unabhängig von der im Wiederaufnahmeantrag zu § 303 Abs. 1 lit. b BAO angeführten Gründen, auch eine wesentliche Vorfrage des Abgabenverfahrens im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. c BAO dar, welche die Behörde mit der Feststellung, dass der Einschreiter der wirtschaftlich Berechtigte sei, als Grundlage ihres Abgabenverfahrens, verwertet habe. Richtig sei zwar, dass ein freisprechendes Urteil nicht auch zwingend zu einer identen Entscheidung im Abgabenverfahren führen müsse. Dies betreffe aber nur die „Beweiswürdigung“ der Behörde in dem nach Stattgabe des Wiederaufnahmeantrages folgenden Verfahren. § 303 Abs. 1 lit. b und c würden sich jedoch nicht auf die Beweiswürdigung des Strafgerichtes beziehen, sondern nur darauf, dass das Strafgericht eine wesentliche

Vorfrage in einem wesentlichen Punkt anders beurteilt habe (Dies sei bei der Frage des wirtschaftlich Berechtigten der Fall gewesen und würde die Kenntnis dieser Umstände jedenfalls zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt haben.) oder Tatsachen und Beweise hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden hätten können und werde diesbezüglich nochmals auf den Inhalt des Wiederaufnahmeantrages vom 8.5.2007 verwiesen.

Der Zeuge ***7*** sei der Behörde seit 2001 bekannt gewesen und habe die Behörde denselben jederzeit zur Vernehmung laden können, was sie aber nicht für notwendig erachtet habe, da sie ohnehin ohne jegliche Begründung dem Zeugen keinen Glauben habe schenken wollen. Auch die Aussage des Zeugen ***17*** hinsichtlich der Abläufe bei der ***5*** habe sich erst im angeführten Strafverfahren ergeben.

Es sei unrichtig, dass sich der Einschreiter jederzeit Kenntnis von den Beweisen habe verschaffen können, da er nicht verpflichtet sei, ein Verfahren abzuführen um in Kenntnis der Beweise zu gelangen. Insbesondere, da er nicht wirtschaftlich Berechtigter gewesen sei.

Gleichzeitig werde auf die bisherigen Eingaben vom 8.5.2007 und 2.8.2005 der Wirtschaftsprüfer und Steuerberatungskanzlei Leitner und Leitner verwiesen deren Ausführungen vollinhaltlich übernommen würden und als Ergänzung zu dieser Berufung dienen würden.

Abschließend wurden Anträge auf ersatzlose Aufhebung des Bescheids des ***FA*** vom 15.7.2008 und Stattgabe des Wiederaufnahmeantrags vom 2.8.2005 und 8.5.2007 betreffend die Einkommenssteuerbescheide von 1998 bis 2000 und auf Entscheidung der Abgabenbehörde 2. Instanz über diese Berufung gestellt.

- 25.** Die o.a. Berufung wurde dem UFS mit Vorlagebericht vom 27.8.2008 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung übermittelt.
- 26.** Über ausdrückliches Ersuchen des Bf. bzw. dessen steuerlicher Vertreter fand am 9.1.2009 eine Besprechung statt. Den steuerlichen Vertretern wurde dabei mitgeteilt, dass gegen den Bf. auch ein Kridaverfahren anhängig ist und nach Informationen des Referenten dort ein Gutachten aufliegen soll, woraus sich offenkundig eine Zurechnung des Anteilsverkaufes durch die ***5*** an den Bf. ergebe. Diese Zurechnung soll auch aus im Krida-Akt aufliegenden Unterlagen hervorgehen, die im Gerichtsakt betreffend das mit Freispruch abgeschlossene Finanzstrafverfahren „in Verstoß geraten“ seien und somit im freisprechenden Urteil keine Berücksichtigung gefunden hätten. Den steuerlichen Vertretern

wurde daher mitgeteilt, dass sich der Referent bemühen werde die relevanten Unterlagen aus dem Krida-Akt zu beschaffen.

27. Eine für 19.1.2009 geplante Akteneinsicht am Landesgericht Linz in den im Kridaverfahren geführten Akt zum gegen den Bf. geführten Verfahren GZ ***26*** konnte nicht stattfinden, weil die Rechtsanwältin des Bf. Einspruch erhoben hatte. Es wurde daher mit dem Richter vereinbart, dass seitens des Referenten ein förmlicher Antrag auf Akteneinsicht gestellt wird.
28. Mit Schreiben vom gleichen Tag wurde der Bf. darüber informiert, dass beabsichtigt sei, die Entscheidung über die offenen Berufungen gemäß § 281 BAO iVm § 282 Abs. 2 BAO bis zur Beendigung des beim Landesgericht Linz gegen ihn zur GZ ***26*** anhängigen Strafverfahrens auszusetzen, da der Ausgang dieses Verfahrens, insbesondere im Zusammenhang mit den in diesem Verfahren herangezogenen Beweismitteln hinsichtlich der Frage, ob in den gegenständlichen Berufungsverfahren sämtliche relevanten Beweismittel von ihm vorgelegt worden seien bzw. die von ihm in Zusammenhang mit seinen Anträgen bzw. Rechtsmitteln vorgelegten Beweismittel zu im Spruch anderslautenden Bescheiden geführt hätten, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufungen sei.
29. Am 22.1.2009 wurde seitens des UFS-Referenten der angekündigte Antrag auf Akteneinsicht gem. § 77 Abs. 1 StPO an das Landesgericht Linz gestellt.
30. Über ausdrückliches Ersuchen des Bf. fand am 2.2.2009 eine persönliche Vorsprache seinerseits statt. Dabei wurde gegen die vom Referenten in Aussicht gestellte Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 BAO vorgebracht, dass sich einerseits eine erhebliche Verfahrensverzögerung ergeben würde und andererseits das im Krida-Akt aufliegende Gutachten ohnehin dem Spezialitätsvorbehalt unterliegen würden und überdies durch neuere – bereits vorgelegte – Unterlagen überholt sei. Mit dem Bf. wurde Einigung dahingehend erzielt, dass dem Bf. eine Frist bis 2. März 2009 eingeräumt wurde, sich zum Vorhalt vom 19. Jänner 2009 zu äußern und allenfalls das im Krida-Akt aufliegende Gutachten selbst vorzulegen, was allerdings beides nicht erfolgte.
31. Im Zuge dieser Besprechung wurde dem UFS ein Schreiben des Rechtsanwalts des Bf. vom 13.1.2009 an das Landesgericht Linz betreffend das seit 6.7.2007 gegen den Bf. anhängige Kridaverfahren und einen ev. Abbruch desselben wegen Verhandlungsunfähigkeit des Bf. übergeben, in welchem für den Fall, dass das erstattete Privatgutachten den Verfahrensergebnissen nicht zugrunde gelegt würde, beantragt wurde, die Richtigkeit dieses Gutachtens von einem weiteren Buchsachverständigen überprüfen zu lassen. Abschließend wurde auf den für Fiskaldelikte gegebenen Spezialitätsvorbehalt und darauf, dass sollte eine

Zustimmung zur Akteneinsicht durch die Finanzbehörde behauptet worden sein, dies unrichtig sei, hingewiesen.

32. Der Antrag auf Akteneinsicht im Kridaverfahren vom 22.1.2009 wurde unter Verweis auf o.a. Schreiben, sowie den Hinweis der steuerlichen Vertretung vom 9.1.2009 auf das möglicherweise gegebene Beweisverwertungsverbot von im Akt befindlichen Unterlagen und die fehlende Zustimmung des Bf. mit Beschluss vom 6.2.2009 abgewiesen, wogegen am 23.2.2009 Beschwerde erhoben wurde.
33. Am 12.2.2009 wurde seitens der Staatsanwaltschaft Linz bekannt gegeben, dass zwischenzeitig gegen den Zeugen ***18*** ein Verfahren wegen falscher Zeugenaussage gem. § 288 StGB eingeleitet wurde.
34. Mit Bescheid vom 5.3.2009 wurde die Entscheidung über die Berufungen vom 19.8.2005 und 14.8.2008 gemäß § 281 in Verbindung mit § 282 BAO bis zur Beendigung des beim Landesgericht Linz zur GZ ***26*** gegen den Bf. wegen § 156 StGB eingeleiteten Strafverfahrens ausgesetzt.
35. Zur Stellungnahme der Oberstaatsanwaltschaft Linz vom 04.03.2009 betreffend die Beschwerde gegen die Abweisung der Akteneinsicht vom 23.2.2009 erstattete der Bf. eine Gegenäußerung, in der er im Wesentlichen auf die Nichterteilung seiner Zustimmung sowie den vom liechtensteinischen Landesgericht gesetzten Spezialitätsvorbehalt verwies. Die Beschwerde wurde mit Beschluss des Oberlandesgerichts Linz vom 27.3.2009 als unzulässig zurückgewiesen, da § 77 Abs. 1 StPO nur für Privatpersonen gelte und nicht herangezogen werden könne, um einer in- oder ausländischen Behörde Rechtshilfe zu leisten. Ergänzend wurde allerdings ausgeführt, dass die vom UFS begehrte Einsicht in das Gutachten bzw. Übermittlung desselben allerdings einen Akt der Amtshilfe darstelle. Wenngleich Art 22 B-VG (wie auch § 158 BAO) eine Verpflichtung zur Amtshilfe normiere, so bestehe kein subjektives Recht der ersuchenden Behörde auf Amtshilfe. Ausgehend davon ergebe sich, dass das um Amtshilfe ersuchende Organ selbst bei deren Verweigerung nicht im Sinne des § 87 Abs. 1 StPO beschwerdelegitimiert sei. Unter diesem Gesichtspunkt werde das Erstgericht somit inhaltlich das Ersuchen um Amtshilfe zu entscheiden haben. Entgegen der Ansicht des Angeklagten habe das Erstgericht bei dieser Entscheidung weder auf seine Zustimmung noch ein allenfalls bestehendes Beweisverwertungsverbot Rücksicht zu nehmen, zumal im Wiederaufnahmeverfahren allein der UFS zu entscheiden habe, ob das in Rede stehende Gutachten einem Beweisverwertungsverbot unterliege oder nicht. Das Landesgericht Linz habe lediglich die rechtliche Zulässigkeit der beantragten Handlung zu prüfen.

- 36.** Mit Schreiben vom 29.4.2009 ersuchte daraufhin der damals zuständige Referent des UFS das Landesgericht Linz gemäß § 158 BAO um Akteneinsicht.
- 37.** Mit Schreiben ebenfalls vom 29.4.2009, eingelangt beim UFS am 6.5.2009, erging das Ersuchen binnen 14 Tagen zur Äußerung der Staatsanwaltschaft Linz vom 16.04.2009, wonach dem Landesgericht Linz die Leistung von Amtshilfe (durch Gewährung von Akteneinsicht) durch den Spezialitätsvorbehalt des Fürstlich Liechtensteinischen Landesgerichtes untersagt sei, Stellung zu nehmen beziehungsweise mitzuteilen, ob im Lichte der Entscheidung des Oberlandesgerichtes Linz und der Stellungnahme der Staatsanwaltschaft Linz vom 16.04.2009 die Gewährung von Akteneinsicht beantragt oder darauf verzichtet werde.
- 38.** Mit Antwort vom 7.5.2009 wurde der Antrag auf Gewährung von Akteneinsicht ausdrücklich aufrechterhalten.
- 39.** Mit Schreiben vom 04.08.2009 teilte das Landesgericht Linz mit, dass eine Einsicht in den Straftakt grundsätzlich nur in eingeschränktem Umfang möglich sei. Eine Einsicht in jene Unterlagen, welche dem Gericht seitens des Fürstlichen Landesgerichtes Vaduz in Erledigung eines Rechtshilfeersuchens übermittelt worden seien bzw. sich mittelbar oder unmittelbar auf dieselben beziehen würden, könne nicht gewährt werden. Das Fürstliche Landesgericht Vaduz habe die Erfüllung des Rechtshilfeersuchens nämlich an die Bedingung geknüpft, dass die übersandten Akten und Gegenstände im ersuchenden Staat weder zu Beweis- noch zu Erhebungszwecken in Abgabenverfahren verwendet werden dürften. Zufolge § 4 ARHG seien Bedingungen, die ein anderer Staat anlässlich der Leistung von Rechtshilfe gestellt habe und die – wie hier – nicht zurückgewiesen worden seien, einzuhalten. Das Ersuchen sei, soweit es Akteneinsicht in jene Unterlagen betreffe, welche Gegenstand bzw. Ergebnis des Rechtshilfeersuchens an das Fürstliche Landesgericht Vaduz gewesen seien (bzw. die sich darauf beziehen würden), daher iSd § 158 Abs. 2 BAO abzulehnen. Ungeachtet eines im Abgabenverfahrens allenfalls bestehenden Beweisverwertungsverbotes dürften die begehrten Unterlagen nicht einmal zu Erhebungszwecken in Abgabenverfahren zur Verfügung gestellt werden. Im übrigen Umfang stehe Akteneinsicht – nach vorheriger Vereinbarung und unter Beiziehung des Verteidigers bei der Sondierung des Aktes nach der Akteneinsicht zugänglichen und davon ausgenommenen Unterlagen – offen.
- 40.** Mit Urteil des Landesgerichts Linz vom 21.12.2009 wurde ***18*** vom Verdacht der falschen Zeugenaussage im Finanzstrafverfahren gegen den Bf. mangels Schuldbeweis freigesprochen. Laut Aufzeichnungen des zuständigen Staatsanwalts

sei der Freispruch damit begründet worden, dass „bei der seinerzeit errichteten Urkunde (wonach ***Bf.*** den Auftrag gab, die ***5*** zu gründen) Fehler passiert seien, demnach ist nicht berücksichtigt worden, dass ***Bf.*** im Auftrag von ***7*** gehandelt habe" und diese Verantwortung des Beschuldigten nicht widerlegbar sei (s. E-Mail des Staatsanwalts an den UFS-Referenten vom 29.4.2010).

- 41.** Am 18.3.2010 wurde vom rechtsfreundlichen Vertreter des Bf. ein mit 17.3.2010 datierter Antrag auf Fortsetzung eingereicht und damit begründet, dass der Aussetzungsbescheid vom 05.03.2009 infolge der am 21.12.2009 rechtskräftig mit Freispruch erfolgten Erledigung des Strafverfahrens hinsichtlich Mag. ***18*** wegen § 288 Abs. 1 StGB überholt sei. In diesem Strafverfahren habe sich nämlich klar herausgestellt, dass es entgegen den bisherigen Vermutungen kein einziges für den Bf. belastendes Dokument gebe. Der öffentliche Ankläger habe einbekannt, dass sich beim gesamten beschlagnahmten Aktenmaterial keine belastenden Dokumente befänden, worauf ein Freispruch verkündet worden sei, den der Staatsanwalt widerstandslos zur Kenntnis genommen habe, indem er sofort Rechtsmittelverzicht erklärt habe.

Zu diesem öffentlich durchgeführten Strafverfahren habe der Einschreiten als Verteidiger alle vorhandenen Entlastungsdokumente in Kopie vorgelegt. Diese Urkunden seien verlesen und damit Gegenstand der öffentlichen Hauptverhandlung geworden. Dies führe dazu, dass diese Entlastungsurkunden (Erklärung von ***17*** vom 26.3.2007, Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung, Zessionserklärung für die ***22*** Services Establishment, Kopie der Zessionserklärung für die ***5*** Investment Establishment, Schreiben des ***7*** vom 22.2.2007 an ***Bf1***, „Declaration of Transfer“ betreffend ***5*** vom 16.1.1998, „Declaration of Transfer“ betreffend ***22*** vom 3.11.1995) nunmehr auch der Abgabenbehörde und dem UFS als Entscheidungsgrundlage bzw. neu hervorgekommenes Beweismaterial zur Verfügung stünden. Die Dokumente wurden dem UFS jeweils in Kopie übermittelt. Die sich aus dem Spezialitätsvorbehalt ergebende Problematik sei somit bezogen auf diese Urkunden obsolet.

Da es keine weiteren Belastungsdokumente bei den beschlagnahmten Unterlagen gebe und dem UFS nunmehr das gesamte für die Beurteilung relevante Urkundenmaterial zur Verfügung stehe, sei es sachlich nicht mehr gerechtfertigt, die rechtskräftige Erledigung des Kridaverfahrens abzuwarten.

In der Anklageschrift gegen den Bf. wegen § 156 Abs. 1 und 2 StGB habe der Staatsanwalt den Vorwurf, der Bf. sei wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** gewesen, lediglich auf die von ***18*** erstellte Aktennotiz vom 15.01.1998 und den Mandatsvertrag vom

16.01.1998 gestützt. Den Bedeutungsinhalt der Aktennotiz habe ***18*** bereits durch seine Aussage im Finanzstrafverfahren ins rechte Licht gerückt, wobei er zugegebenermaßen gewisse Formalfehler eingeräumt habe. Dessen ungeachtet sei er sowohl in seinen Zeugenaussagen im Finanzstrafverfahren (vom 12.03.2007) und vor dem UR (ebenfalls vom 12.03.2007) sowie in seiner Beschuldigtenverantwortung im Verfahren wegen § 288 Abs. 1 StGB unverrückbar dabei geblieben, dass ***7*** (und nicht der Bf.) wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** gewesen sei, was ihm nicht habe widerlegt werden können und in der Aktenlage volle Deckung finde. Aus dem Mandatsvertrag ergebe sich der wirtschaftlich Berechtigte nicht. Es sei auch unter diesem Aspekt nicht zielführend, das Ergebnis des Kridaverfahrens abzuwarten.

Der Buchsachverständige habe in seinem Gutachten die Basis für die Anklage im Kridaverfahren geliefert, wobei er nur auf die Aktennotiz und den Mandatsvertrag zurückgreifen habe können und darauf aufbauend seine unhaltbaren Thesen, wonach der Bf. wirtschaftlich Berechtigter der relevanten Firmen gewesen sei, gestützt habe. Dieses Gutachten sei somit für die abschließende Beurteilung der anstehenden Bescheide irrelevant.

Im Übrigen sei es höchst fraglich, ob überhaupt das Kridaverfahren jemals einer materiellen Erledigung zugeführt werden könne, sodass ein weiteres Zuwarten auf eine etwaige Erledigung nicht mehr vertretbar sei. Der zuständige Vorsitzende im Schöffengericht könne nämlich aus beim Landesgericht Linz liegenden Gründen (offenkundiger Personalmangel) derzeit nicht für die Erledigung dieses Großverfahrens freigestellt werden. Vor Anberaumung einer Hauptverhandlung werde er überdies ein weiteres Gutachten zur Frage der Verhandlungsfähigkeit einholen und würden sich berechtigte Zweifel ergeben, ob dieses Verfahren überhaupt jemals einer materiellen Erledigung zugeführt werden könne. Es sei vielmehr naheliegend, dass dieses Verfahren bei Gericht abgebrochen werde.

Aus diesen Gründen ergebe sich ein überwiegendes Interesse des Bf., welches einer weiteren Aussetzung entgegenstehe. Ein längeres Zuwarten sei im Hinblick darauf, dass dem UFS nunmehr das gesamte relevante Beweismaterial als Entscheidungsgrundlage zur Verfügung stehe, sachlich, sowie im Hinblick auf den problematischen Gesundheitszustand des Bf. menschlich nicht mehr gerechtfertigt.

Weiters wurde der UFS über einen gleichzeitig eingebrachten weiteren Wiederaufnahmeantrag informiert.

- 42.** Mit Bescheid vom 9.6.2010 wurde der Fortsetzungsantrag vom 17.3.2010 mangels Antragsrechts als unzulässig zurückgewiesen. Die dagegen an den Verwaltungsgerichtshof erhobene Beschwerde wurde von diesem am 23.9.2010 als unbegründet abgewiesen. Die Behandlung der ebenfalls gegen den Bescheid

vom 9.6.2010 an den Verfassungsgerichtshof erhobene Beschwerde wurde von diesem mit Beschluss vom 30.11.2010 abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten, welcher die Beschwerde erneut mit Beschluss vom 27.1.2011 zurückwies.

43. Im Zuge eines Erörterungstermins am 7.1.2013 wurde die Sach- und Rechtslage erörtert, eine schriftliche Stellungnahme des steuerlichen Vertreters zu den Ausführungen des Amtsvertreters angekündigt und vom steuerlichen Vertreter des Bf. folgende – teilweise dem UFS bereits vorliegenden – Unterlagen vorgelegt:

- Gegendarstellung zum Besprechungsprogramm vom 8.5.2002
- eidesstattliche Erklärung von ***10*** vom 18.4.2001 (Darin erklärte sie über Ersuchen des Bf., dass Eigentümer der ***5*** die ***8***, Vaduz mit Mandatsvertrag vom 16.1.1998 sei und Eigentümer der ***8*** kein Mitglied der Familie ***Bf.*** und auch kein österreichischer Staatsbürger sei.)
- Schreiben der ***5*** an Mag. ***14*** vom 28.3.2001, gezeichnet u.a. von ***10*** für Admin Management Ltd. als Verwaltungsrat: Darin wird bezüglich dessen telefonischer Anfrage über die Eigentümerverhältnisse an ***5*** mitgeteilt, dass mehrere Personen verschiedener Nationalität beteiligt seien und sie nicht berechtigt seien, die Namen der Anteilsinhaber bekannt zu geben. Nach ihrer Kenntnis sei weder ***1*** noch ***Bf.*** an ***5*** beteiligt.
- Bestätigung von ***10*** vom 18.4.2001, dass Mag. ***14*** nicht in die Verkaufsverhandlungen eingebunden gewesen sei, sondern dass er nur die Spezialaufgabe gehabt habe, die Aktien um ATS 17,5 Mio. zu kaufen
- Vollmacht für ***18*** vom 3.3.1998 (unterzeichnet von ***17*** und ***10***): Darin wurde dieser bevollmächtigt und beauftragt, im Namen und mit Rechtswirksamkeit für die ***5*** einen Aktienkaufvertrag zum Ankauf sämtlicher Aktien an der ***4*** Aktiengesellschaft von ***1*** zu einem Kaufpreis von ATS 17.000.000 abzuschließen.)
- Erklärungen bezüglich ***23*** Anstalt und ***22*** Services Establishment jeweils vom 29.4.2002. Auf den beiden Schreiben wurde von der Liechtensteinischen Landesbank bestätigt, dass ***7*** per 29.4.2002 der einzige, dort registrierte Wirtschaftlich Berechtigte sei.
- Vollmacht vom 27.1.1998, mit welcher Mag. ***14*** von ***5*** ermächtigt wurde, ein Aktienpaket in beliebiger Höhe an der ***4*** Aktiengesellschaft von ***1*** zu erwerben
- Vereinbarung zwischen ***5*** und ***1*** vom 31.1.1998, wonach ***5*** alle 2000 Stück Inhaberaktien der ***4*** AG von ***1*** erwirbt; der Gewinnvortrag per 31.01.1998 ATS 6.927.036 betrage; dieser Gewinnvortrag ***1*** voll dividendenberechtigt im Betrag von ATS 6.900.000 persönlich zustehe und nicht

übertragen werde; ***1*** werde diesen Gewinn zu einem späteren Zeitpunkt entnehmen

- Auftrag von ***5*** vom 6.3.2001 an Mag. ***14*** eine Wirtschaftsprüfung bei ***4*** International Ltd und ***4*** Plc. durchzuführen
- Brief von ***4*** International Ltd vom 16.3.2001, worin Bedenken gegen die beauftragte Wirtschaftsprüfung durch Mag. ***14*** geäußert wurden
- Auszug aus der Niederschrift mit ***10*** vom 18.4.2001
- Erklärungen von Mag. ***14***, wonach er den Bf. nach der Hausdurchsuchung am Telefon nach der Eigentümerschaft der ausländischen Firmen befragt habe und ihm dieser erklärt habe, dass es sich um den „Amerikaner“ gehandelt habe. Er habe wohl den „Afrikaner“ gemeint. Im Finanzstrafverfahren habe Mag. ***14*** den Bf. gebeten die verantwortliche Person der ***9*** nach Linz zu bitten, damit diese den Nachweis über die Eigentümerschaft betreffend der Firmen erbringen könne. Diese Gespräche seien in einer Telefonabhöraction den Behörden bekannt geworden, so dass Frau ***10*** bei ihrer Ankunft in Linz vorübergehend festgenommen worden sei. Der Betriebsprüfer habe dabei ihren Aktenkoffer durchsucht. Frau ***10*** habe später berichtet, dass der Betriebsprüfer alle Urkunden gesichtet habe, auch jene, die die Bestätigung über die Eigentümerschaft der Firmen enthalten hätten. Diese Urkunden seien – nachdem er festgestellt habe, dass der Bf. nicht der Eigentümer sei – weder kopiert noch in einer Liste vermerkt, sondern in den Aktenkoffer zurückgelegt worden. Nachdem die Unterlagen offenbar mit Absicht nicht kopiert worden seien, sei ein Notar zur Beurkundung beigerufen worden, der nach Sichtung der Unterlagen bestätigt habe, dass ***Bf.*** nicht Eigentümer der betroffenen Firmen sei bzw. gewesen sei.
- Privatgutachten von Mag. ***14*** wegen § 156 StGB vom 10.7.2008, wonach bei der ***4*** GmbH zu den Bilanzstichtagen 31.12.1999 und 31.12.2000 keine buchmäßige Überschuldung vorgelegen sei und auch die Kennzahlen gem. §§ 23 und 24 URG keine Hinweise auf einen eventuellen Reorganisationsbedarf zeigen würden. Die Zahlungsfähigkeit sei im vollen Umfang gegeben gewesen, was sich schon aus dem relativ hohen Liquiditätsstand bei Banken zu den Bilanzstichtagen ergebe. Auch das Working Capital zeige die volle Zahlungsfähigkeit, da alle kurzfristigen Verbindlichkeiten jederzeit bedient werden hätten können. Im Jahresvergleich 1999 – 2000 zeige sich, dass auch ein Jahr nach dem Ausscheiden des Bf. keine Insolvenzgefahr oder Reorganisationsbedarf gegeben gewesen sei. Zwar habe sich die wirtschaftliche Situation im Jahr 2000 verschlechtert, trotzdem sei auch zum 31.12.2000 ein positives Eigenkapital gegeben gewesen.

44. Am 21.6.2013 wurde ein Gutachten übermittelt, wonach der Bf. derzeit nicht verhandlungsfähig sei.

45. Am 17.7.2013 unterbreitete der steuerliche Vertreter des Bf. einen Vergleichsvorschlag. Darin wurde ausgeführt, dass dem Bf. im Zuge diverser Betriebsprüfungen im Jahr 2004/2005 [gemeint wohl: 2002] eine Zahlung in Höhe von € 1.169.669 (€ 966.669 zzgl. Anspruchszinsen: € 203.000) vorgeschrieben worden sei, welche er auch bezahlt habe. Aus verfahrensökonomischen Gründen würde sich der Bf. bereit erklären die Berufungen auf einen Teilbetrag in Höhe von € 700.000 zu reduzieren und auf den Restbetrag zu verzichten, einen Rechtsmittelverzicht abzugeben und sämtliche eingebrachten Anträge mit sofortiger Wirkung zurück zu ziehen, wobei als Bedingung die Zusicherung zu gelten habe, dass es zu keiner weiteren finanzstrafrechtlichen Verfolgung kommen werde.

46. Für einen geplanten weiteren Erörterungstermin wurde der steuerliche Vertreter des Bf. mit E-Mail vom 19.9.2013 ersucht, Originale der bislang in Kopie als Beilagen zu den Wiederaufnahmeanträgen bzw. Rechtsmitteln vorgelegten Dokumenten sowie des vom Gerichtssachverständigen im Verfahren wegen betrügerischer Krida erstellten Buchgutachtens zur Besprechung mitzunehmen.

47. Über Anfrage des steuerlichen Vertreters teilte der für das Kridaverfahren zuständige Richter diesem am 25.9.2013 mit, dass in diesem Verfahren keine Bestätigung ausgefolgt werden könne, weil die meisten Unterlagen dem Spezialitätsvorbehalt des Fürstentums Lichtenstein unterliegen würden und daher abseits dieses Verfahrens nicht verwendet werden dürften. Das Gutachten liege dem Bf. vor, auch dieses könne im Abgabenverfahren nicht verwendet werden.

48. Am 8.10.2013 brachte der steuerliche Vertreter erneut eine (mit 7.10.2013 datierte) Ergänzung zu den Wiederaufnahmeanträgen, insb. vom 23.06.2005, ein, in welcher im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wurde:

Der Bf. sei von der vertretenen Rechtsanwaltskanzlei in Liechtenstein darüber informiert worden, dass eine Hausdurchsuchung in den Räumlichkeiten des Dr. ***6*** stattgefunden habe, und dass Unterlagen an das Landesgericht Linz im Rahmen des Rechtshilfeabkommens übermittelt worden seien. Aufgrund dessen sei durch den Sohn des Bf. über Antrag beim Staatsanwalt eine Teilakteneinsicht vorgenommen worden. Diese habe am 04.04.2005 unter Aufsicht eines Organes beim Landesgericht Linz stattgefunden. Weitere Unterlagen seien durch die Rechtsanwaltskanzlei Batlinger am 07.05.2005 per Fax und am 10.5.2005 per Post an den Bf. übersandt worden.

Aus einem beigegeführten Aktenvermerk der Kanzlei Leitner und Leitner sei ersichtlich, dass selbst die seinerzeitige BP-Abteilung nicht davon ausgegangen sei, dass der Bf. wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** sei / gewesen sei.

Es sei erfolglos versucht worden, die Anschrift des ***7*** zu eruieren. Der Bf. habe schon seit mehreren Jahren keinen Kontakt zu ihm und die letzte bekannte Anschrift in Malawi existiere nicht mehr.

Sowohl Frau ***10*** als auch Herr ***18*** hätten als Bevollmächtigte der ***9*** unabhängig bestätigt, dass der Bf. und auch keines seiner Familienmitglieder jemals Eigentümer oder Machthaber (wirtschaftlich Berechtigter) der ***5*** gewesen seien. Selbst ***7***, der wahre wirtschaftlich Berechtigte der ***5***, habe seine Eigentümerschaft und – wirtschaftliche Berechtigung – bei Gericht bestätigt und nachgewiesen. Der Betriebsprüfer habe selbst in die Originalunterlagen der Frau ***10*** Einsicht genommen.

Auch bei der Hausdurchsuchung in Liechtenstein zeige sich, dass selbst die Aktenbezeichnung – welche von der Staatsanwaltschaft Linz angefertigt worden sei – eindeutig auf die Eigentümerschaft des ***7*** hinweise.

Selbst der ehemalige, zwischenzeitlich verstorbene Eigentümer der ***9***, ***17*** habe am 29.3.2007 notariell die Angaben des Bf., des ***7*** und respektive von Frau ***10*** und Herrn ***18*** bestätigt.

Der Bf. habe im Sinne der BAO alles Menschenmögliche dazu beigetragen, den Sachverhalt entsprechend aufzuklären. Selbst Zessionserklärungen seien seinerzeit von ***7*** angefordert worden, die dieser dem Bf. per Fax zur Verfügung gestellt habe. Diese Urkunden würden vollkommen den Aussagen vor Gericht entsprechen. Die im Akt befindlichen Dokumente seien allesamt wahr und frei von jeglicher Fälschung. Viele der Kopien seien direkt von Gerichtsbediensteten kopiert worden und habe schon alleine aus diesem Umstand keine Manipulationen stattfinden können. In allen Unterlagen und Zeugenaussagen ergebe sich kein Anhaltspunkt dafür, dass der Bf. oder ein Familienmitglied jemals Eigentümer bzw. wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** gewesen sei.

Namens und Auftrags des Bf. und unter Hinweis auf das heutige Gespräch verzichte der Bf. auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat und werde der Antrag auf die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

- 49.** Bei dem im Schreiben angesprochenen Aktenvermerk von Leitner und Leitner handelt es sich um ein Besprechungsprotokoll mit dem Bf. und dessen Sohn vom 12.4.2005, worin nicht wie im Schreiben behauptet eine Einschätzung der „BP-Abteilung“ in Bezug auf den wirtschaftlich Berechtigten, sondern im Wesentlichen Folgendes festgehalten wurde:

Die Herrschaften ***Bf.*** seien in Liechtenstein gewesen und hätten die HD-Befehle und HD-Protokolle vor Ort ausgehoben. Bemerkenswert sei, dass die HD-Protokolle die beschlagnahmten Unterlagen einigermaßen ausführlich beschreiben würden. Anlässlich der HD bei Dr. ***6*** (Rechtsanwalt) seien laut HD-Protokoll sogenannte „Sorgfaltspflichtunterlagen“ betreffend ***5*** beschlagnahmt worden, auf denen ***7*** als wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** angeführt sei. Die Rechtsqualität und Aussagekraft der „Sorgfaltspflichtunterlagen“ sei noch im Rahmen einer Detaileinsicht zu prüfen.

Im Finanzstrafakt finde sich auch ein Aktenstück, das auf die Ergebnisse dieser Rechtshilfe iZm § 156 StGB Bezug nehme, wobei die Beilagen (aus der Rechtshilfe erlangte Unterlagen) im Akt nicht enthalten seien. Dies sei offensichtlich darauf zurückzuführen, dass diese Informationen von den liechtensteinischen Gerichten mit entsprechendem Spezialitätsvorbehalt (keine Verwendung im Fiskalstrafverfahren) übermittelt worden seien. Abzuklären sei, wo diese Informationen nunmehr aufliegen würden und wie in diesen Akt (Strafverfahren § 156 StGB) Akteneinsicht genommen werden könne. Dies erscheine insbesondere wichtig zur qualifizierten Ausführung eines allfälligen Wiederaufnahmeantrages im Abgabenverfahren.

50. Am 20.1.2014 konnte schließlich der Zeuge ***7*** vom Bundesfinanzgericht einvernommen werden.

51. Das Strafverfahren gegen den Bf. wegen des Verdachts nach § 156 StGB wurde aufgrund voraussichtlich dauernder Verhandlungsunfähigkeit unterbrochen. Ein Antrag der Staatsanwaltschaft Linz auf Fortsetzung dieses Verfahrens wurde abgelehnt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

- 1.** Der Bf. führte Ende 1997 Verkaufsgespräche bezüglich der ***3***, an welcher dessen Gattin und Schwägerin mittelbar über die ***2*** zu je 50% beteiligt waren, mit einer britischen Investorengruppe, vertreten durch ***21***. In diesem Zusammenhang erteile ***21*** am 6.1.1998 einen Auftrag zur Durchführung einer Due Diligence Prüfung bei der ***3***, welche am 16.1.1998 begonnen wurde.

2. Am 10.1.1998 fand in Salzburg ein Treffen zwischen dem Bf., dessen Sohn, den britischen Investoren ***21*** und ***24***, dem Steuerberater der ***3*** sowie einem Rechtsanwalt statt, bei der die vorgeschlagene Struktur für die Übernahme der ***3*** (die „Firma“) besprochen wurde (Fax der Rechtsanwaltskanzlei WEISS-TESSBACH vom 13.1.1998).

Einer als Beilage zum Fax vom 13.1.1998 übermittelten Zusammenfassung des o.a. Treffens ist bezüglich der vorgeschlagenen Struktur für die Übernahme der ***3*** im Wesentlichen Folgendes zu entnehmen:

I. Derzeitige Struktur

Aus internen Gründen und um die vorgeschlagene Transaktion zu vereinfachen hat ***Bf.*** beschlossen, den Anteil von 50% an der ***2*** (und damit indirekt die Firma) von seinem Bruder ***19*** zu erwerben. ***Bf.*** hat bestätigt, dass ein Notariatsakt noch im Laufe der Woche unterzeichnet werden soll, mittels dessen ***1*** 50% der Aktien an der ***2*** an ***20*** verkauft [Anmerkung: offensichtliche Verwechslung von ***20*** und ***1***].

II. Erste Schritte - Vorschlag ***Bf.***s

Zur Minimierung der von der Gattin von ***Bf.*** im Zusammenhang mit der vorgeschlagenen Übernahme zu tragenden Steuerlast hat Mag. ***14*** vorgeschlagen, dass alle Anteile an der ***2*** in eine bereits bestehende Stiftung / Anstalt eingebracht werden sollen, die ***Bf.*** und seine Familie errichtet haben (nachfolgend als die „***Bf.***-Stiftung“ bezeichnet). [...] Für den Käufer scheint es keine rechtlichen Nachteile zu geben, wenn die ***Bf.***-Stiftung involviert wird, dies aber unter der Voraussetzung, dass alle Darstellungen und Zusicherungen sowie verbindliche Erklärungen, die vom Verkäufer im Rahmen des Aktienkaufvertrages gemacht oder angenommen werden, von ***Bf.*** wiederholt und persönlich garantiert werden.

IV. Gründung der Fa. NewCo

Als erster wichtigster Schritt der Transaktion ist geplant, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht („private limited company“ (die nachfolgend als „NewCo“ bezeichnet wird) in Großbritannien mit dem nach englischem Recht erforderlichen Mindestkapital zu errichten. [...] Die Anteile an der Fa. NewCo sollen von ***Bf.*** / ***Bf.***-Stiftung und ***21*** / andere / ***21***-Trust zu jeweils 50% gezeichnet werden.

V. Übertragung der Anteile an der ***2*** an die Fa. NewCo

Um zu vermeiden, dass ***Bf.*** / ***Bf.***-Stiftung die Übernahme der eigenen Anteile an der Fa. NewCo mitfinanzieren müsste, ist die folgende Struktur vorgeschlagen worden:

1. ***21*** / ***21***-Trust zeichnet zusätzliche Anteile an der Fa. NewCo in der Höhe von GBP 2.500.000 und zahlt dafür GBP 1.250.000 in bar und verpflichtet sich zusätzlich und unwiderruflich, der Fa. NewCo die restlichen GBP 1.250.000 innerhalb eines Jahres (der Zeitraum ist noch zu vereinbaren) zu bezahlen.
2. Die ***Bf.***-Stiftung verkauft 50% ihres Anteils an der ***2*** an die Fa. NewCo (Aktienkaufvertrag). Der Kaufpreis soll GBP 2.500.000 betragen, von denen GBP 1.250.000 bei Vertragsunterzeichnung und die andere Hälfte am Tag nach Ablauf der in obigem Punkt 1 genannten Frist fällig sind. [...] Um etwaige Devisenkursschwankungen zum Nachteil von ***Bf.*** zu vermeiden, wird weiters vereinbart, dass der Kaufpreis für die 50 %-ige Beteiligung an der Fa. NewCo der ATS-Gegenwert von GBP 2.500.000 zum 1. Februar 1998 sein soll.
3. Die Fa. NewCo gibt zusätzliche Aktien in einer Höhe von GBP 2.500.000 an die ***Bf.***-Stiftung aus, und zwar für eine nichtbare Gegenleistung von 50% der Aktien an der ***2***.

VII. Folgen eines Bruches der verbindlichen Erklärungen der Darstellungen und Zusicherungen im Rahmen des Aktienkaufvertrages

Es wäre vielleicht günstig, bestimmte Verstöße gegen die Darstellungen und Zusicherungen im Aktienkaufvertrag zu definieren, auf Grund deren ***21*** / ***21***-Trust berechtigt ist zu verlangen, dass die ***Bf.***-Stiftung seinen / ihren 50 %-gen Anteil an der Fa. NewCo zu einem noch zu vereinbarenden Kaufpreis erwirbt (Verkaufsoption). Wenn es keine Verkaufsoption gibt und der Vertragsbruch zu einer Senkung des Kaufpreises nach dem Aktienkaufvertrag führt, müsste eine getrennte Vereinbarung vorsehen, dass jeder von der ***Bf.***-Stiftung an die Fa. NewCo zurückbezahlte Geldbetrag nur zu Gunsten von ***21*** / ***21***-Trust geht.

VIII. Gesellschaftervertrag, Management-Vertrag

1. Es wurde vereinbart, dass ein Gesellschaftervertrag für die Fa. NewCo vorgesehen werden sollte, der unter anderem die oben besprochenen Punkte enthält.
2. Um sicherzustellen, dass ***Bf.*** und ***21*** weiterhin an den Geschäften der Fa. NewCo / ***2*** / ***3*** beteiligt sind, ist ein Management Vertrag abzuschließen.

IX. Andere Fragen

3. ***Bf.*** möchte alle erforderlichen Schriftstücke Anfang Februar unterfertigen. Dies ist auf jeden Fall vorbehaltlich der Bedingung, dass alle oben dargestellten ersten Schritte gesetzt wurden und das Überprüfungsverfahren („due Diligence“) abgeschlossen wurde.

3. Am 16.1.1998 wurde die ***5*** als Anstalt nach liechtensteinischem Recht und als steuerbegünstigte Domizilgesellschaft durch das Treuhandbüro ***9*** gegründet (s. Statuten, Eintragung im liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister, Aussage ***10***), wodurch ***9*** Inhaber der Gründerrechte und somit oberstes Organ der Anstalt war. Die ***5*** fungierte als reine Holdinggesellschaft (Aussage von ***10*** vom 18.4.2001) und war eine Sitzgesellschaft ohne eigenes Personal, Geschäftsräumlichkeiten und Telefonanschluss (IWD-Recherche). Ein bezüglich der Gründung der ***5*** vorgelegter, nur von Angestellten der ***9*** unterschriebener Mandatsvertrag zwischen ***8*** als Mandant und ***9*** als Auftragnehmer wurde auf den 16.1.1998 rückdatiert. Ein schriftlicher Auftrag für die Gründung von ***7*** lag nicht vor. Er war weder zu diesem Zeitpunkt in Liechtenstein, noch hat er je etwas vor ***18*** unterschrieben. Andererseits verfügte der Bf. über eine Generalvollmacht der ***8*** (lt. nachträglich erstelltem Mandatsvertrag ***8***), stand er im Gegensatz zu ***7*** in ständigem Kontakt mit ***9*** und erteilte er dieser Anweisungen.

Am selben Tag wurde eine Zessionserklärung ausgestellt, worin ***9*** als Inhaberin der Gründerrecht erklärte, alle Rechte und Pflichten an der ***5*** unwiderruflich und mit sofortiger Wirkung an ***7*** abzutreten und dass alle ihre Rechte an ***5*** erloschen sind. Es erfolgte damit eine Abtretung der Gründerrechte iSd Art. 541 des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR).

Gemäß § 8 der Statuten hat der Gründer bzw. dessen Rechtsnachfolger u.a. die Befugnisse Rechtsnachfolger zu ernennen, den Verwaltungsrat zu bestellen, abzuberaufen und ihm Entlastung zu erteilen sowie die Statuten abzuändern. Mit Unterfertigung der Zessionsurkunde hatte damit die ***9*** keinen Einfluss mehr auf einen Übergang der Gründerrechte. Dass – wie von ***17*** bzw. ***18*** behauptet – ein Wechsel des Berechtigten von ihnen hätte mitunterzeichnet werden müssen, trifft nicht zu.

4. Mit Abtretungsvertrag vom 23.1.1998 erwarb ***1*** die restlichen 50% der Anteile an der ***2*** von ihrer Schwägerin um ATS 8.100.000, wobei ein Betrag von ATS 7.300.000 binnen 14 Tagen und der restliche Betrag von ATS 800.000 binnen 6 Monaten zur Zahlung fällig war. In einer Nebenurkunde zu diesem Übereinkommen wurde vereinbart, dass die ATS 800.000 mit einer Wohnung auf Sardinien gegenverrechnet werden.
5. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 27.1.1998 wurde die ***2*** als übernehmende Gesellschaft mit der ***3*** als übertragende Gesellschaft rückwirkend per 31.12.1997 verschmolzen, die Gesellschaft in ***4*** GmbH umbenannt und gemäß §§ 245 ff AktG in eine Aktiengesellschaft (namens ***4*** Aktiengesellschaft) umgewandelt.

6. Am 29.01.1998 fand eine Schlussbesprechung betreffend eine Vorprüfung bei der ***3*** statt. Am selben Tag wurde eine Prognoserechnung für das Jahr 1998 als Beilage zum Due Diligence Bericht erstellt, aus welcher keine Insolvenzgefährdung hervorgeht.

7. Am 31.1.1998 wurde eine Vereinbarung zwischen ***1*** und ***5*** unterzeichnet, worin im Wesentlichen Folgendes festgehalten wurde:

1 ist in Besitz von 2.000 Stück Inhaberaktien der ***4*** AG und ***5*** erwirbt alle Inhaberaktien von ihr. Der Gewinnvortrag beträgt zum 31.1.1998 unter Einbeziehung der freien Rücklagen und des Gewinnvortrages ATS 6.927.036 (Pkt. I und II).

1 ist in Verbindung mit dem Gewinnvortrag von ATS 6.900.000 voll dividendenberechtigt. Dieser wird nicht übertragen, sondern ***1*** wird diesen Gewinn zu einem späteren Zeitpunkt entnehmen (Pkt. III).

Ein Kaufpreis wurde in dieser Vereinbarung in keiner Weise festgelegt, sodass ein für einen Kaufvertrag wesentlicher Vertragsbestandteil fehlt.

8. Am 5.2.1998 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf. ein an diesem Tag von ***21*** und dem Bf. ausverhandeltes Grundsatzübereinkommen mit folgendem wesentlichen Inhalt protokolliert:

Vorweg wird festgehalten, dass beide Personen jeweils eine Firmengruppe repräsentieren und daher in der Endfassung der Verträge andere Firmen in den Verträgen aufscheinen können.

I. Der Kaufpreis für die Anteile (Aktien) der ***4***, die sich im Eigentum der ***5*** (FL) befinden, beträgt für 50% GBP 1.875.000 (das entspricht rund ATS 36,5 Mio.), wobei GBP 1.250.000 am 6.2.1998 und weitere GBP 625.000 längstens bis 6.4.1998 zu bezahlen sind, wovon ein Teilbetrag in Höhe von GBP 125.000 zur Verwendung Kapitalerhöhung – Kapitaleinzahlung an die ***4*** International zu überweisen ist. Der Restbetrag in Höhe von GBP 500.000 ist an die ***5*** zur Auszahlung zu bringen.

Bf. verpflichtet sich die restlichen 50 % der Anteile der ***4*** AG in die Newco einzubringen.

II. Das wirtschaftliche Eigenkapital der ***4*** AG hat mindestens ATS 2 Mio. zu betragen. Der Differenzbetrag, der am 31. Jänner 1998 ermittelt wird, steht zur freien Verwendung und Verfügung von ***1***. Diesbezüglich ist ein Übereinkommen zu treffen, ob der Betrag in Anrechnung an ***1*** in der Gesellschaft verbleibt, oder dieser zur Ausschüttung gelangt. Dazu ist ein separater side letter zu erledigen.

III. ***Bf.*** haftet persönlich für die ausgewiesenen Bilanzwerte, d.h. er erklärt in einer Nebenurkunde, dass sämtliche Aktiva und Passiva richtig ermittelt wurden. Er übernimmt persönlich die Haftung, dass die gesamten Forderungen einbringlich sind bzw., dass die Lieferantenverbindlichkeiten richtig ermittelt wurden. Ein allfälliger Differenzbetrag steht entweder zugunsten von ***1*** oder ist von ***Bf.*** zur Einzahlung zu bringen. Diese Haftung bezieht sich auf die Dauer von zwei Jahren.

IV. Es wird eine Gesellschaft in England gegründet. Die Gesellschaftsanteile werden je zu 50 % aufgeteilt in Firmengruppe ***21*** und Firmengruppe ***Bf.***.

Ein in Englisch abgefasster, mit 5.2.1998 datierter „Letter of Intent“ zwischen ***21*** „and other investors“ und ***Bf.*** „acting in his own name and in the name and on behalf of all members of the ***Bf.*** family“ entspricht in den wesentlichen Punkten inhaltlich dem nicht unterschriebenen o.a. Grundsatzübereinkommen. Der „Letter of Intent“ wurde von ***Bf.***, ***21*** und ***24*** unterfertigt.

Am 5.2.1998 wurden von ***1*** Konto ATS 6.716.700 an ***20*** für die Abtretung ihrer Anteile an der ***3*** überwiesen.

9. Am 6.2.1998 wurden die Zwischenscheine Nr. 1 und 2 über je 1.000 Stück Inhaberaktien der ***4*** AG zum Nennbetrag von je ATS 1.000 an ***1*** ausgegeben (Beilage zum Vertrag vom 10.2.1998 zwischen ***5*** und ***1***).
10. Mit „Report on the Financial Due Diligence Review and the Tax Due Diligence Review of ***3***“ vom 9.2.1998 wurde das Ergebnis der am 6.1.1998 in Auftrag gegebenen und ab 16.1.1998 durchgeführten Prüfung festgehalten. Zu den Gründen für die Auftragserteilung wird ausgeführt: „This review was solely performed to assist you in respect to the proposed acquisition of 50% percent in the nominal share capital of the Company mentioned above.“ Damit ist die Aussage des Bf. widerlegt, dass zum Zeitpunkt des Verkaufs an ***5*** seitens der englischen Investorengruppe kein Interesse bestanden habe.
11. Am 10.2.1998 wurde ein Vertrag betreffend die Übertragung der Aktien der ***4*** AG zwischen ***1*** und ***5*** unterzeichnet, mit welchem ***1*** das gesamte Grundkapital der ***4*** AG an ***5*** veräußerte. Die Übertragung der Anteile erfolgte durch Übergabe der Zwischenscheine Nr. 1 und 2 unmittelbar nach Unterfertigung des Vertrages. Der Abtretungspreis von ATS 17.150.000 wäre zwar unmittelbar nach der Abtretung zur Zahlung fällig gewesen, wurde tatsächlich aber erst am 9.3.1998 entrichtet.
12. Am 19.02.1998 wurden erneut Zwischenscheine (Nr. 3 und 4) über je 1.000 Stück Inhaberaktien der ***4*** AG zum Nennbetrag von je ATS 1.000 ausgestellt (Vertrag vom 3.3.1998).

- 13.** Am 27.2.1998 wies der Bf. ***9*** mit u.a. Schreiben zur Vorlage von Unterlagen an und erteilte sein Einverständnis zur Hinterlegung der Zessionsurkunde betreffend ***5***:

„VOLLMACHT

Hiermit beauftrage und bevollmächtige ich die Firma ***9*** SERVICES reg., alle notwendigen Unterlagen der Fa. ***5*** Investment Establishment der Fa. JURICOM (Dr. STEINBRUCKER) vorzulegen. Die Vorlage der Dokumente ist bei der Vertragsunterzeichnung, die am Dienstag den 3.3.1998 erfolgen soll, erforderlich.

Die Hinterlegung der Zessionserklärung kann mit meinem ausdrücklichen Einverständnis erfolgen.

15, 27. Februar 1998 ***Bf1***“

- 14.** Am 3.3.1998 wurde ein weiterer Vertrag zwischen ***1*** und ***5*** über den Verkauf sämtlicher Anteile der ***4*** AG an ***5*** unterzeichnet. Der Kaufpreis wurde mit ATS 17.000.000 festgelegt und war Zug um Zug gegen Übertragung der Aktien zur Zahlung fällig. Eine Haftung von ***1*** für eine bestimmte Eigenschaft oder einen Ertrag der Gesellschaft wurde ausgeschlossen.

- 15.** Der o.a. Auftrag des Bf. vom 27.2.1998 wurde von ***9*** offensichtlich ausgeführt, da am 3.3.1998 auch ein Aktienkauf- und Sacheinlagevertrag, für welchen die Unterlagenvorlage vom Bf. angeordnet worden war, zwischen ***5***, der ***4*** Ltd und dem Bf. abgeschlossen wurde. Der Vertrag hatte folgenden, wesentlichen Inhalt:

21, ***24***, ***25*** und andere (im folgenden auch „***21***-Gruppe“) und ***5*** haben in England eine Gesellschaft mit der Fa. ***4*** Limited (im Folgenden „***4*** Ltd.“) gegründet (Präambel G).

5 übernimmt 50% der Stammaktien an ***4*** Ltd. im Gegenzug für die Übertragung von 50 % der Aktien der ***4*** AG als Sacheinlage (Präambel I). ***4*** Ltd. kauft die restlichen 50% der Aktien um ATS 36.527.050 und GBP 125.000 (Artikel 4). Dieser Kaufpreis erhöht sich um den Bilanzgewinn der GESELLSCHAFT des Geschäftsjahres 2000 (Bilanz 31.12.2000), wobei allfällige in den Jahren 1998 und 1999 vorgenommene Ausschüttungen den für die Berechnung der Kaufpreisanpassung maßgebenden Bilanzgewinn nicht mindern, höchstens jedoch bis zum Betrag von ATS 6.617.000 (Artikel 5).

Laut Artikel 6 des Vertrags tritt dieser mit Vertragsunterfertigung in Kraft, sofern die folgenden Bedingungen bis 30.6.1998 erfüllt werden:

- Übergabe der beiden Aktientranchen an ***4*** Ltd.
- Bezahlung des Kaufpreises für die Tranche A (ATS 26.090.750),

- Ausgabe von 1.875.000 Stammaktien der ***4*** Ltd. im Nominale von je 1 Pfund an ***5***
- Restlicher Kaufpreis ATS 10.463.300 zur Zahlung fällig bis 20.4.1998, sowie GBP 125.000 auf ein Konto der ***5***

Sämtliche in Artikel 6 angeführten Bedingungen wurden erfüllt.

In Artikel 7 ist geregelt: „Insoweit ***5*** auf Grundlage dieses Vertrages gegenüber ***4*** Ltd. Verpflichtungen übernimmt bzw. Gewährleistungen und Garantien abgibt, tritt ***Bf.*** diesem Vertrag auf Seiten von ***5*** als Garant und Schuldner gegenüber ***4*** Ltd. als Berechtigte zur ungeteilten Hand bei und verpflichtet sich hiermit unwiderruflich, alle Schritte zu unternehmen, um die Erfüllung der Verpflichtungen von ***5*** auf Grund dieses VERTRAGES sicherzustellen bzw. alles zu unterlassen, was dieselbe gefährden könnte.“

In Artikel 8 („Gewährleistung und Garantien von ***5***“) wurde festgelegt, dass ***5*** und ***Bf.*** solidarisch haften. Weiters wurde u.a. festgehalten, dass alle von ***5*** und ***Bf.*** an ***4*** Ltd. oder deren Rechtsberatern, Buchhalter oder Vertreter im Zuge der Verhandlungen über den Abschluss dieses Vertrages überlassenen Informationen richtig, vollständig und in keiner Weise irreführend sind (Art. 8.3.10), der Jahresabschluss vollständig und korrekt ist, ein vollständiges und korrektes Bild der finanziellen Situation der genannten Gesellschaft zum Stichtag widerspiegelt und ausreichende Rückstellungen entsprechend den handelsrechtlichen Grundsätzen gebildet wurden (Art. 8.3.12).

Laut Artikel 10.1.3. verpflichten sich ***5*** und ***Bf.*** zur ungeteilten Hand, sich – vorbehaltlich der Bestimmung des Artikel 14 (Konkurrenzverbot) des Vertrages – nach besten Kräften zu bemühen, bei allen derzeit bestehenden und künftig zu errichtenden Unternehmen, die unter der direkten oder indirekten Kontrolle von ***5***, ***Bf.***, ***1*** oder einem anderen Mitglied der Familie ***Bf.*** stehen mit Ausnahme von ***Bf.*** Spezialmaschinen GmbH, sich mit der GESELLSCHAFT, ***4*** Ltd. oder deren Tochtergesellschaften bzw. Zweigniederlassungen im Wettbewerb befinden und den Namen ***Bf.*** in ihrer Firma führen, eine Firmenwortlautänderung durchzuführen.

Der Übergang der Rechte auf ***4*** Ltd. wird mit 1.1.1998 festgelegt. Der Gewinn 1997 steht daher noch ***1*** bzw. ***20*** zu (Artikel 11).

Sollte eine der in diesem Vertrag abgegebenen Garantien und Gewährleistungen ganz oder teilweise unrichtig oder unvollständig sein, verpflichten sich ***5*** und ***Bf.*** zur ungeteilten Hand, ***4*** Ltd. schad- und klaglos zu halten (Art 12.2).

- 16.** Der ebenfalls am 3.3.1998 abgeschlossene Gesellschaftervertrag (Shareholders Agreement) betreffend die ***4*** Ltd enthält folgende wesentliche Regelungen:

Bf. und die ***5*** geben jeder einzeln und gemeinsam den britischen Investoren die Erklärung und Zusicherung, dass jede der in Teil 2 des Anhangs 3 enthaltenen Feststellungen derzeit und zu jeder Zeit bis zum und einschließlich des Erfüllungsdatums wahr und genau und nicht irreführend ist (Pkt. 4.2).

Falls auf Grund des Kaufvertrags und/oder des vorliegenden Vertrags GBP 300.000 übersteigende Forderungen gegen die ***5*** oder ***Bf.*** gestellt werden, die von einem zuständigen Gericht entschieden werden oder nach gemeinsamer Auffassung der Vertragsparteien gültig sind, haben die „***21***-Aktionäre“ das Recht, von der ***5*** oder ***Bf.*** zu verlangen, alle oder einzelne der Aktien zum jeweils höheren Wert (GBP 1 pro Aktie oder Marktwert) zu erwerben, die im Besitz der ***21***-Aktionäre sind (Pkt. 4.11).

Bei Erhalt einer Verkaufsmitteilung sind die ***5*** und ***Bf.*** einzeln und gemeinsam dazu verpflichtet und dafür haftbar, an den ***21***-Aktionär, welcher die Verkaufsmitteilung vorlegte, den darin angegebenen Betrag innerhalb von 10 Geschäftstagen ab Erhalt der Verkaufsmitteilung einzuzahlen (Pkt. 4.12).

Zusätzlich sind, unbeschadet etwaiger anderer Rechte oder Forderungen der ***21***-Aktionäre und ungeachtet etwaiger Entschädigungen an die ***21***-Aktionäre, die ***5*** und ***Bf.*** damit einverstanden, etwaige von ihnen in einem Finanzjahr zu erhaltende Dividenden (bis zur maximalen Höhe des Betrages der Forderungen) an die ***21***-Aktionäre zu übertragen (Pkt. 4.15).

Sofern der Vorstand keine anderslautenden Beschlüsse fasst, besteht der Vorstand aus Hr. ***21***, Hr. ***Bf.***, Hr. ***24*** und Hr. ***25*** (Pkt. 6.1) und ist Hr. ***Bf.*** der Geschäftsführer des Übernahmeziels (Pkt. 6.1).

Laut Pkt. 14.1 verpflichten sich die ***5*** und ***Bf.*** gegenseitig und versprechen bindend den anderen Vertragsparteien, dass sie drei Jahre lang ab dem Datum des vorliegenden Vertrages ohne Zustimmung der anderen Vertragsparteien folgende Schritte nicht setzen werden:

14.1.1 den Ort oder die Gegebenheiten der Verwaltung der ***5*** ändern;

14.1.2 die Befugnisse der ***5*** ergänzen, ändern oder verändern, oder die Befugnisse der Direktoren oder Führungskräfte der ***5*** ergänzen, ändern oder verändern,

14.1.3 neue Direktoren oder Führungskräfte der ***5*** ernennen;

14.1.4 die sich im Besitz der ***5*** befindlichen Stammaktien der ***4*** Ltd. belasten,

14.1.5 es der ***5*** gestatten, Garantien, Haftungen oder andere Verpflichtungen zu übernehmen;

14.1.6 eines der Gründungsdokumente von ***5*** ändern;

14.1.7 die ***9*** Services Reg. als Inhaber der Rechte des Gründers an der ***5*** ändern.

14.2 Sofern es die Vertragsparteien nicht anders in schriftlicher Form vereinbaren, werden weder ***5*** noch ***Bf.*** innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren ab dem Datum des vorliegenden Vertrages Anweisungen an die ***9*** Services Reg. geben, einen der in Punkt 14.1 genannten Schritte oder andere Schritte, die zu solchen Schritten oder Angelegenheiten in Widerspruch stehen, zu setzen.

14.4 ***Bf.*** wird die Umsetzung aller Verpflichtungen seitens der ***5*** gemäß den Bedingungen des vorliegenden Vertrages veranlassen.

Laut Anhang 1 erfolgte die Eintragung der ***4*** Limited am 28. November 1997.

Laut Anhang 2 Pkt. 8 besteht eine Gewährleistungshaftung von ***Bf.*** in Höhe von GBP 3.750.000 [das entspricht rund ATS 73.000.000] einzeln und gemeinsam mit ***5***.

Anhang 3 Teil 2 enthält Zusicherungen von ***5*** und ***Bf.***:

1. INFORMATIONEN

1.1 Alle sich auf Tatsachen beziehenden Informationen,

1.1.1 die im Geschäftsplan in der vereinbarten Form enthalten sind,

1.1.2 die in den von Deloitte & Touche am 9.2.1998 und Weiss Tessbach am 26.2.1998 erstellten Prüfberichten ("Due Diligence Reports") enthalten sind,

1.1.3 die von den oder namens der Zusicherer den anderen Vertragsparteien oder den Anwälten, Wirtschaftsprüfern oder Bevollmächtigten der anderen Vertragsparteien im Laufe der Verhandlungen im Vorlauf zum vorliegenden Vertrag übergeben wurden, waren zum Zeitpunkt der Abgabe und sind zum Vertragsdatum in jeder Hinsicht wahr und präzise. Die Zusicherer sind sich keiner Tatsachen oder Angelegenheiten bewusst, die den anderen Vertragsparteien nicht schriftlich mitgeteilt wurden, welche diese Informationen in irgendeiner wesentlichen Hinsicht unwahr, inkorrekt oder irreführend machen können.

1.2 Nach bestem Wissen, Informationsstand und Gewissen der Zusicherer gibt es keine Tatsache, keine Angelegenheit und keinen Umstand bezüglich des Geschäftes oder der Belange des Übernahmeziels oder bezüglich des Kaufvertrages oder im Zusammenhang mit

den Informationen, die in den Berichten oder im Geschäftsplan enthalten sind oder auf die dort verwiesen wird, die vernünftigerweise als für die Offenbarung an die anderen Parteien wesentlich betrachtet werden können oder könnten und die den Vertragsparteien nicht schriftlich offengelegt wurden.

1.3 ***Bf.*** hat den Geschäftsplan aufmerksam studiert und

1.3.1 der Geschäftsplan ist mit der dafür notwendigen Befähigung und Sorgfalt erstellt worden;

1.3.2 alle Darstellungen von Meinungen, Prognosen, Projektionen und Budgets, die im Geschäftsplan enthalten sind oder auf die verwiesen wird;

1.3.2.1 sind ehrlich und vernünftig erstellt worden;

1.3.2.2 sind ordentlich und auf Grundlagen und Annahmen erstellt worden, die fair und angemessen sind; und

1.3.2.3. sind unter den Umständen fair und angemessen,

und keine der Meinungen, Prognosen und Projektionen und auch keine der Annahmen, auf denen sie beruhen, sind widerlegt worden oder hätten im Lichte von Ereignissen oder Umständen, die seit der Erstellung des Geschäftsplans aufgetaucht sind, überprüft werden sollen.

1.4 ***Bf.*** hat den Bericht von Deloitte & Touche genau studiert und:

1.4.1 alle Darstellungen von Meinungen, Prognosen und Projektionen (gemeinsamen mit den Annahmen, auf denen sie beruhen), die in dem Bericht enthalten sind oder auf die verwiesen wird,

1.4.1.1 sind, wenn diese als Aussagen von ***Bf.*** bezeichnet werden, von ihm ehrlich und in vernünftiger Form gemacht worden; und

1.4.1.2 hält ***Bf.***, wenn diese als Aussagen von Deloitte & Touche bezeichnet werden, diese für den Umständen entsprechend fair und angemessen.

1.4.2 ***Bf.*** ist sich keiner Tatsache, keiner Angelegenheit oder keines Umstandes bewusst und weiß und kennt auch keine Meinung, die diese Meinungen, Prognosen und Projektionen, welche im Bericht von Deloitte & Touche erwähnt werden oder auf die dort verwiesen wird, in irgendeinem wesentlichen Aspekt irreführend machen würden.

1.5 ***Bf.*** hat den Bericht von Weiss Tessbach genau studiert und:

1.5.1 betrachtet alle Darstellungen von Meinungen, die darin enthalten sind, unter den Umständen für fair und angemessen; und

1.5.2 ist sich keiner Tatsache, keiner Angelegenheit oder keines Umstandes bewusst, und weiß und kennt auch keine Meinung, die er den Autoren des genannten Berichts zu offenbaren unterlassen hat, von denen man vernünftigerweise annehmen kann, dass sie dafür (oder für einen der Berichte) bei der Erstellung des Berichtes relevant sind.

1.6 Soweit es den Zusicherern bewusst ist, sind die Darstellungen, Zusicherungen, Schadloshaltungen, verbindlichen Versprechen, Bedingungen und Konditionen des Kaufvertrages wahr und genau und in keiner wesentlichen Hinsicht irreführend und – soweit es den Zusicherern bewusst ist – würden diese auch wahr und genau und in keiner wesentlichen Hinsicht irreführend bleiben, wenn und in dem Maße als es keine Beschränkung durch einen Hinweis auf das Wissen oder die Kenntnis der ***5*** oder von ***Bf.*** gäbe.

17. In einer weiteren Vereinbarung vom 3.3.1998 zwischen ***5*** und ***1*** bestätigt ***1***, über die im Aktienkauf- und Sacheinlagevertrag bzw. Shareholders Agreement enthaltenen Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen in Kenntnis gesetzt zu sein und, im Falle der Inanspruchnahme von ***5*** aus diesen Bestimmungen, die Rückübertragung bzw. den Rückkauf der Aktien durchzuführen.

18. Am 5.3.1998 wurden von ***4*** Ltd ATS 26.090.750 auf das Konto der ***5*** überwiesen. Davon wurden am 9.3.1998 ATS 17.000.000 als Kaufpreis an ***1*** überwiesen.

19. Am 18.3.1998 wurde das folgende, vom Bf. unterfertigte Schreiben der ***4*** AG an ***5*** geschickt:

„hiermit beauftrage ich Sie, das Schreiben durch Dr. SCHATZMANN vom 6.3.1998, hinsichtlich der genannten Beilagen zu unterfertigen und an die genannte Adresse zu übermitteln. Gleichzeitig ersuche ich Sie die ‚Resolutions‘ der Firma ***4*** Ltd und ***29*** LTD zu unterfertigen und an Deloitte & Touche zu übermitteln.

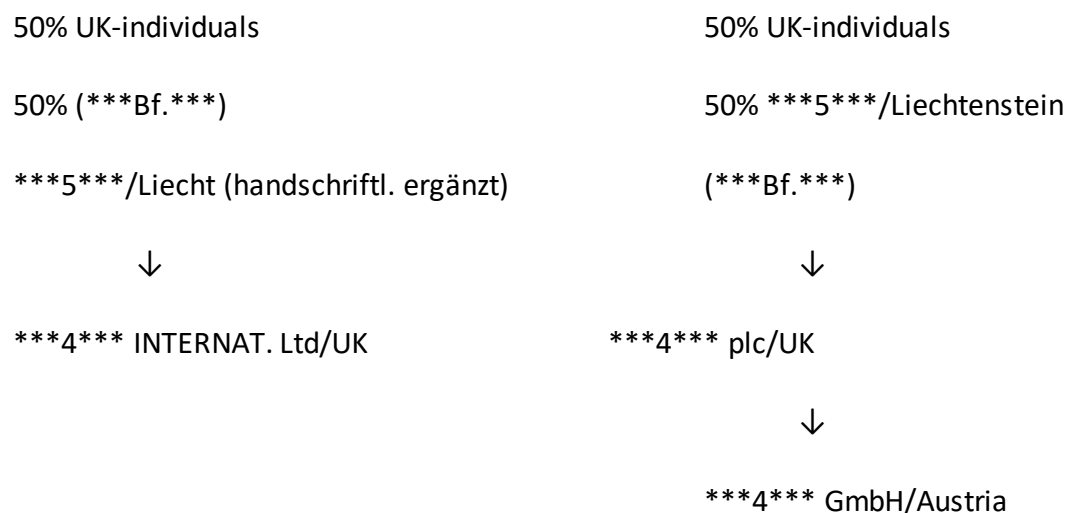
Hinsichtlich der Kostenrechnung von Dr. TIETGEN [Anm: Notar] beauftrage ich Sie, diese zu überweisen und an die Fa. ***29*** Ltd zu verrechnen.“

20. Am 20. und 21.4.1998 wurden die Restzahlungen aus dem Aktienkaufvertrag von insgesamt ATS 10.463.300 und GBP 125.000 auf das Konto von ***5*** geleistet (Schreiben der Rechtsanwälte WEISS-TESSBACH an ***5*** vom 20. und 21.4.1998).

21. Mit diesen GBP 125.000 erwarb ***5*** – wie im Grundsatzübereinkommen vom 5.2.1998 vorgesehen – 50% der Anteile an der ***4*** International Ltd., welche als

Vertriebsunternehmen fungierte. Der Bf. war von 3.3.1998 bis Juli 2000 als „Director“ der ***4*** International Ltd. tätig. Er führte seine Tätigkeit nahezu ausschließlich in Österreich aus. Für diese Tätigkeit erhielt er monatliche Vergütungen von ATS 90.000, die in Österreich jedoch nicht versteuert wurden.

- 22.** Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 17.6.1998 wurde die ***4*** Aktiengesellschaft wieder in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umgewandelt. Die Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch erfolgte am 3.7.1998. Gleichzeitig wurde als Alleingesellschafter die ***4*** Ltd eingetragen. Der Bf. war von 23.1.1998 bis 19.2.1998 und von 3.7.1998 bis 11.11.1999 Geschäftsführer der ***4*** GmbH bzw. von 19.2.1998 bis 3.7.1998 Vorstand der ***4*** Aktiengesellschaft.
- 23.** In einem Schreiben von Deloitte & Touche, Nottingham vom 17.3.1999 an ***21*** wird auf eine Beilage von Deloitte & Touche, Wien mit gleichem Datum verwiesen. In dieser Beilage wird einleitend die damalige Firmenstruktur in einem Organigramm wie folgt dargestellt:



- 24.** Mit Schreiben der ***4*** plc an ***5*** vom 25.6.1999 wurde die bezüglich der „Anhebung des Kaufpreises“ gemäß Artikel 5 des Aktienkauf- und Sacheinlagevertrages vom 3.3.1998 erzielte Vereinbarung bestätigt. Am 29.6.1999 wurde entsprechend dieser Vereinbarung die Kaufpreisanhebung von DM 945.286 (das entspricht rund ATS 6.617.000) an ***5*** überwiesen.
- 25.** Nach einer mit Rechtsmittelverzicht abgeschlossenen Betriebsprüfung beim Bf. wurden Einkommensteuererstbescheide für 1998 und 1999 am 26.09.2002 und für 2000 am 31.10.2002 erlassen. Neben relativ geringen, inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit wurden Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als „Director“ der ***4*** International Ltd. (1998: € 65.405,55; 1999: € 78.486,66; 2000: € 45.783,89) und sonstige Einkünfte aus dem Verkauf der ***4*** AG (1998: € 1.904.322,58 und 1999: € 480.876,14)

festgesetzt. Daraus ergaben sich Einkommensteuernachforderungen in Höhe von € 673.917,50 (1998), € 275.600,82 (1999) und € 17.150,79 (2000).

- 26.** Nachdem der Bf. am 4.4.2005 Einsicht in das Protokoll der liechtensteinischen Landespolizei über die im Rahmen eines österreichischen Rechtshilfeersuchens durchgeführte Hausdurchsuchung bei Dr. ***6***, der das Mandat betr. ***5*** im November 2001 von ***9*** übernommen hatte, genommen hatte, beantragte der steuerliche Vertreter des Bf. am 19.05.2005 mit folgender Begründung Akteneinsicht beim liechtensteinischen Landesgericht: „Nicht nur für das inländische, sondern auch für in Österreich geführte Strafverfahren, wobei unter anderem eine Wiederaufnahme eines Steuerstraßverfahrens (Beweislastumkehr, Rechtshilfeverkehr mit Liechtenstein ausgeschlossen) angestrebt wird, ist es zur Wahrung der rechtlichen Interessen unseres Mandanten von enormer Bedeutung insbesondere durch die Sorgfaltspflichtdokumentation die wirtschaftlichen Berechtigungsverhältnisse zu den einzelnen Gesellschaften zur eigenen Entlastung belegen zu können.“ Am 7.6.2005 habe der Bf. dann Kopien der beschlagnahmten Unterlagen erhalten.
- 27.** Am 1.7.2005 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. einen mit 23.6.2005 datierten Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 ein. Als neu hervorgekommenen Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 BAO wurde auf sog. Sorgfaltspflichtunterlagen nach Art 6 Sorgfaltspflichtverordnung verwiesen, welche dem Antrag in Kopie beigelegt wurden. Konkret handelte es sich dabei um ein mit 15.1.2002 datiertes, von Rechtsanwalt Dr. ***6*** ausgestelltes Formular bzgl. der „Sicherstellung der Einhaltung der Sorgfaltspflichten“ betreffend ***5***, in welchem ***7*** als Vertragspartner aufscheint, sowie eine Passkopie, bei welcher allerdings eine rechteckige weiße Fläche mit einer Unterschrift teilweise sowohl das Foto, als auch die strichlierte Unterschriftenzeile und den vorgedruckten Text überdeckt. Die Identifikation des Vertragspartners wurde anhand der von ***9*** übermittelten Unterlagen dokumentiert. Auch wenn sich das Formular auf Geschäftsbeziehungen bezieht, die bereits vor 1.1.2001 entstanden sind, ist diesem im Jahr 2002 von einem erst ab Ende 2001 mit ***5*** befassten Verwaltungsrat angefertigten Formular eine Aussage über den wirtschaftlich Berechtigten zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung an ***5*** bzw. von dieser an ***4*** Ltd. im März 1998 nicht zu entnehmen.
- 28.** Am 2.8.2005 wurde ein weiterer Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 gestellt. Zusätzlich zu bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen wurden als neu hervorgekommene Beweismittel dem Antrag ein mit 20.11.2001 datierter Mandatsvertrag zwischen ***9*** und ***7*** betreffend die Verwaltung der ***8*** sowie diverse Unterlagen betreffend ***11***, einem Vertragshändler für ***Bf.***-Maschinen in Nordamerika, beigelegt.

Laut dem – vermutlich aufgrund der liechtensteinischen Sorgfaltspflichtverordnung vom 5.12.2000 – nachträglich erstellten Mandatsvertrag ist ***7*** der wirtschaftlich Berechtigte der ***8*** und ist der Bf. (lt. Pkt. X des Mandatsvertrages) Bevollmächtigter der ***8***.

Betreffend ***11*** wurden die Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person vom 7.5.2001, eine Vollmacht vom 16.12.1997, ein Handelsregisterauszug, ein HD-Protokoll vom 27.1.2004, eine Rechnung von ***4*** GmbH vom 19.10.1999, eine Rechnung an ***4*** LLC vom 14.10.1999, eine Aufstellung der erwirtschafteten Margen und ein Fax an ***4*** USA vom 18.7.2000 vorgelegt.

Diese Unterlagen stehen in keinem Zusammenhang mit ***5*** und sind auch kein Nachweis dafür, dass die sog. Sorgfaltspflichtunterlagen die Verhältnisse rückblickend bis zur Gründung wiedergeben.

29. Am 9.5.2007 wurde ein dritter Antrag auf Wiederaufnahme, datiert mit 8.5.2007, eingebracht, wobei auf folgende, weitere neu hervorgekommene Beweismittel verwiesen wurde:

- a) eine mit 16.1.1998 datierte, am 26.2.2007 an den Bf. gefaxte Zessionserklärung für die ***5***, wonach die Gründerrechte an ***7*** abgetreten worden seien
- b) eine Erklärung vom 26.3.2007 des (mittlerweile verstorbenen) ***17***, welcher die Zessionsurkunde unterzeichnet habe, wonach unmittelbar nach Errichtung der ***5*** die Gründerrechte mittels Zessionserklärung an ***7*** abgetreten worden seien, wodurch dieser einziger Begünstigter und über das Vermögen der Anstalt uneingeschränkt Verfügungsberechtigt gewesen sei. ***17*** seien bis zu seinem Ausscheiden aus der ***9*** keine Änderungen der Begünstigten bekannt geworden. Nach dem liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht sei nur der Gründer oder der Zessionar einer Anstalt weisungs- und somit Verfügungsberechtigt. ***Bf.*** und ***7*** seien ihm persönlich bekannt. ***Bf.*** sei für ***5*** als Bevollmächtigter aufgetreten.
- c) Zeugenaussage in der Hauptverhandlung vom 12.3.2007 von ***18***, welcher die Aussagen von ***17*** bestätige und ***7*** als Zessionar in die Zessionsurkunde eingetragen habe

30. Aus den mit dem dritten Wiederaufnahmeantrag vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass die Gründerrechte formal an ***7*** abgetreten wurden, insgesamt ergibt sich aus der Aktenlage (s.u.) aber, dass dieser nur „vorgeschoben“ wurde und quasi als „Strohmann“ für den Bf. fungierte und nicht tatsächlich wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** war.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich – soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – aus dem Akteninhalt sowie dem Parteienvorbringen.

Bei der ***5*** handelt es sich unstrittig um eine in Form einer Anstalt eingerichtete steuerbegünstigte, liechtensteinische Domizilgesellschaft, die als Holdinggesellschaft fungierte (Aussage ***10*** am 18.4.2001) und am 16.1.1998 vom Treuhandbüro ***9*** geründet (Statuten, Gründungsurkunde) und in das liechtensteinische Handelsregister eingetragen wurde (Handelsregisterauszug).

Mit den im Rahmen der drei Wiederaufnahmeanträge vorgelegten Unterlagen, versuchte der Bf. zu beweisen, dass nicht – wie vom Finanzamt angenommen – er, sondern ***7*** der wirtschaftlich Berechtigte der ***5*** gewesen sei.

1. Wiederaufnahmeantrag: Sorgfaltspflichtunterlagen inkl. Passkopie

Dem ersten Wiederaufnahmeantrag wurde eine Kopie eines mit 15.1.2002 datierten, von Dr. ***6*** ausgestellten Formulars bzgl. der „Sicherstellung der Einhaltung der Sorgfaltspflichten“ betreffend ***5*** beigelegt. ***7*** scheint darin als Vertragspartner auf.

Die Behauptung im Wiederaufnahmeantrag, die Sorgfaltspflichtenunterlagen würden mit 15.1.2002 datieren, da zu diesem Zeitpunkt die Mandatsübernahme von ***9*** erfolgt sei, trifft lt. Seite 1 des Formulars, wonach das Mandat am 7.11.2001 an Dr. ***6*** übergeben wurde und lt. Aussage von Dr. Gerold ***6*** anlässlich der Hausdurchsuchung am 2.10.2003, wonach die Gesellschaft am 9.11.2001 übernommen wurde, nicht zu.

Weiters wurde ausgeführt, dass sich die Unterlagen ausdrücklich auf Geschäftsbeziehungen vor 1.1.2001 beziehen würden und daher bezeugen würden, dass ***7*** auch schon vor 1.1.2001 und damit auch während der Verwaltung der ***5*** durch ***9*** der wirtschaftlich Berechtigte gewesen sei. Bezeugt wird jedoch ausschließlich, wer im Zeitpunkt des Ausfüllens des Formulars als wirtschaftlich Berechtigter bekannt gegeben wurde. Eine Feststellung früherer wirtschaftlich Berechtigter ist nach dem liechtensteinischen Sorgfaltspflichtgesetz nicht vorgesehen. Laut Stellungnahme der liechtensteinischen Regierung zu den Änderungen des Sorgfaltspflichtgesetzes im Jahr 2000 müssen die alten Kundenbeziehungen, bei denen Namen und Adressen bekannt sind, aber auf eine (passmäßige) Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten wegen persönlicher Bekanntheit verzichtet werden konnte, nicht speziell „aufgearbeitet“ werden.

Auch wenn das verwendete Formular grundsätzlich für Geschäftsbeziehungen bestimmt ist, die bereits vor dem 1.1.2001 entstanden sind (was hinsichtlich Dr. ***6***, der das Mandat als

Verwaltungsrat erst im November 2001 übernommen hat, nicht der Fall ist), bedeutet das nicht, dass historische Daten zu erfassen sind, sondern dient es nur der Nacherfassung bisher – aufgrund früherer Fassungen des Sorgfaltspflichtgesetzes ev. nicht erforderlicher und daher – nicht erfasster Daten. Das Formular dient nur der Identifikation des gegenwärtigen wirtschaftlichen Berechtigten. Dementsprechend lässt sich aus dem im Jahr 2002 von dem erst ab Ende 2001 als Verwaltungsrat für ****5**** tätigen Dr. ****6**** angefertigten Formular eine Aussage über den wirtschaftlich Berechtigten zum hier relevanten Zeitpunkt der Anteilsveräußerung an ****5**** und der Weiterveräußerung an ****4**** Ltd. im März 1998 nicht ableiten.

Unter der Überschrift „Art der Identifikation“ wurde weder „Persönliche Vorsprache: am bei“, noch „Beauftragter Dritter:“, noch „Korrespondenzweg/qualifiziertes digitales Zertifikat:“ angekreuzt, sondern händisch „Mandatsübernahme“ eingetragen, sodass davon auszugehen ist, dass der Vertragspartner ausschließlich anhand der von ****9**** übermittelten Unterlagen dokumentiert wurde.

Die von der Abgabenbehörde beanstandeten unterschiedlichen Datumsangaben sind dadurch erklärbar, dass auf der ersten Seite das Datum der Übernahme des Mandats („Übergeben am: 7.11.01“) und auf der zweiten und dritten Seite das Erstellungsdatum (15.1.2002) angegeben sind. Es wird daher nicht bezweifelt, dass das Formular den Wissensstand von Dr. ****6**** am 15.1.2002 wiedergibt. Es liefert allerdings keinen Nachweis über den wirtschaftlich Berechtigten zum Zeitpunkt des Aktienkaufs und -verkaufs fast vier Jahre zuvor.

Auffällig ist allerdings die dem ersten Wiederaufnahmeantrag beigelegte Passkopie. Es handelt sich dabei um eine Kopie eines handschriftlich ausgefüllten, am 15.4.1996 ausgestellten Passes von ****7****. Im Zuge einer Einvernahme am 20.1.2014 wurde von ****7**** ein am 1.2.1994 – also rund zwei Jahre zuvor – maschinell ausgefertigter Pass vorgelegt. Bei der übermittelten Kopie überdeckt eine rechteckige weiße Fläche mit einer Unterschrift sowohl Teile des Fotos, als auch der strichlierten Unterschriftszeile und des vorgedruckten Texts (s.u.).

Passkopie **7**** (alter Pass): [...]**

Im Übrigen weicht diese Unterschrift sehr deutlich von den Unterschriften von ****7**** auf der eidesstattlichen Erklärung, der Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht und einem Fax vom 22.7.2002 (nur Vorname) ab:

[...]

Angesichts dessen ist auch nicht verwunderlich, dass die Abgabenbehörde erhebliche Bedenken an der Echtheit der vom Bf. vorgelegten Kopien hatte.

2. Wiederaufnahmeantrag

Mandatsvertrag betreffend ***8*** Establishment

Im zweiten Wiederaufnahmeantrag vom 2.8.2005 wurde im Wesentlichen ergänzend vorgebracht, dass ***8*** seit der Gründung der ***5*** deren Eigentümerin gewesen sei und dass wiederum seit der Gründung der ***8*** im Jahr 1995 ***7*** deren Eigentümer gewesen sei. Dazu wurde ein Mandatsvertrag zwischen ***9*** als Treuhänder und ***7*** als Mandant betreffend die Verwaltung der ***8*** vorgelegt.

Der Mandatsvertrag ist mit 20.11.2001 datiert; das ist zu einem Zeitpunkt, zu dem sich ***8*** bereits in Liquidation (16.7.2001 bis 18.1.2002) befand (IWD-Abfrage, 2007) und nach Inkrafttreten einer neuen (strengerer) Fassung des liechtensteinischen Sorgfaltspflichtgesetzes.

Gemäß Punkt V. des Mandatsvertrag erklärt der Mandant wirtschaftlich Berechtigter („ultimate beneficial owner“) der investierten Gelder zu sein. Unter Punkt X. wurde mit Schreibmaschine ergänzt: „This agreement is valid since the begin of our business relation 3.11.95. Mr. ***Bf.*** has the right to give instructions individually.“

Am 20.1.2014 sagte ***7*** aus, dass er eine Holdinggesellschaft in Liechtenstein über die ***9*** gegründet habe und es sich dabei um die ***8*** gehandelt habe (S. 2, 3), was bedeutet, dass die Geschäftsbeziehung seit der Gründung der ***8*** bestand. Diese war allerdings nicht – wie laut Wiederaufnahmeantrag und Mandatsvertrag – im November 1995, sondern bereits am 18.6.1985. Die Anstalt wurde zunächst unter der Bezeichnung ***8*** Trading Establishment im Handelsregister des Fürstentums Liechtenstein eingetragen und am 29.12.1987 in ***8*** Establishment umbenannt (IWD-Abfrage, 2007; Registerportal). An dem im nachträglich erstellten Mandatsvertrag betreffend ***8*** angeführten Datum, 3.11.1995, wurde nicht die ***8***, sondern die ***22*** Services Establishment gegründet (Gründungsurkunde ***22***). Die nachträgliche Erstellung des Vertrags und dieser Widerspruch wecken Zweifel an der Zuverlässigkeit der von ***9*** erstellten Unterlagen.

Selbst wenn – was nicht nachgewiesen wurde – die ***5*** über Auftrag der ***8*** gegründet worden wäre, steht der Behauptung, dass ***8*** Eigentümerin der ***5*** gewesen sei, die mit dem dritten Wiederaufnahmeantrag vorgelegte Zessionsurkunde entgegen, wonach die Gründerrechte von ***9*** nicht an ***8***, sondern direkt an ***7*** übertragen wurden.

Die eidesstattliche Erklärung der Verwaltungsrätin ***10*** vom 18.4.2001, dass ***8*** Eigentümer der ***5*** sei, deckt sich zwar mit der Darstellung im Wiederaufnahmeantrag, widerspricht aber der Aussage ihres früheren Kollegen ***18*** (Hauptverhandlung vom

12.3.2007), wonach die Gründerrechte an ***7*** abgetreten worden seien. Das zeigt, dass zumindest einer von beiden nicht so gut über ***5*** informiert war, wie sie vorgeben.

Sorgfaltspflichtunterlagen zur *11*** Equipment Establishment**

Mit dem zweiten Wiederaufnahmeantrag wurden auch Unterlagen betreffend ***11*** vorgelegt. Diese Unterlagen würden ebenfalls erst mit 17.7.2001 bzw. 19.12.2001 datieren, sich aber auf Zeiträume vor 1.1.2001 beziehen. Es wurde argumentiert, dass der Aussagegehalt dieser Sorgfaltspflichtenunterlagen Rückschlüsse auf die Glaubwürdigkeit und Authentizität der nach denselben Vorschriften erstellten Sorgfaltspflichtenunterlagen betreffend ***5*** zulasse, v.a. hinsichtlich der Zeiträume vor Ausstellung der Unterlagen. Es werde beurkundet, dass wirtschaftlich Berechtigter der ***11*** nicht der nach außen hin auftretende ***12***, sondern dessen Mutter sei, wobei ausdrücklich die Zeiträume vor Ausfertigung der Sorgfaltspflichtenunterlagen dokumentiert würden. Begründet wurde das mit einer in den Sorgfaltspflichtenunterlagen enthaltenen Vollmacht aus 1997. Da zum Zeitpunkt der Ausstellung der Unterlagen die Vollmacht weiterhin aufrecht war, ist es selbstverständlich, dass sie Teil der Unterlagen war, sagt aber nichts darüber aus, dass auch nicht mehr aktuelle Umstände dokumentiert werden.

Die bezüglich ***11*** vorgelegten Unterlagen stehen auch in keinem Zusammenhang mit ***5***. Im Antrag wurde ausgeführt, dass „der Fall ***12***“ uneingeschränkt mit der Geschäftsbeziehung zu ***7*** vergleichbar sei, weil ***12*** als eigenständiger Vertragshändler ***Bf.***-Maschinen über in dessen Eigentum stehende Vertriebsgesellschaften in Nordamerika vertrieben habe und ***7*** ***Bf.***-Maschinen in Südafrika ebenfalls über eigene Vertriebsgesellschaften verkaufe. Der eigenständige Vertrieb durch ***12*** und ***7*** in Nordamerika bzw. Südafrika wird nicht bezweifelt, hat aber nichts mit der Gründung der ***5*** zwecks Beteiligungserwerb und -veräußerung zu tun.

3. Wiederaufnahmeantrag

Mit dem am 9.5.2007 eingebrachten dritten Antrag auf Wiederaufnahme wurden als neu hervorgekommene Beweismittel Kopien einer Zessionserklärung betreffend die Gründerrechte an der ***5***, einer Erklärung von ***17*** und einer Zeugenaussage von ***18*** übermittelt.

a) Zessionserklärung für die *5*** Investment Establishment**

Auf der Zessionsurkunde, welche auch Basis für das von Dr. ***6*** ausgefüllte Formular (Beilage zum ersten Wiederaufnahmeantrag) sowie die Erklärungen von ***17*** und ***18*** war, scheint ***7*** als Zessionar auf.

Die Eintragung des Zessionars unmittelbar auf der Zessionsurkunde durch den liechtensteinischen Verwalter mag zwar – wie von der Abgabenbehörde betont – unüblich sein, die übereinstimmende Bestätigung des Inhalts durch ***17*** (Erklärung vom 26.3.2007) und ***18*** (Protokoll der Hauptverhandlung im Strafverfahren gegen den Bf. vom 12.3.2007) spricht aber dafür, dass die Kopie dem Original entspricht und unmittelbar nach der Gründung die Gründerrechte formal an ***7*** abgetreten wurden. So bestätigte ***18*** in der Hauptverhandlung vom 12.3.2007 (HV-Protokoll, S. 14, 15), dass die Unterschriften für ***9*** von ***17*** und ***10*** seien und es sich bei der Eintragung des Namens um seine Handschrift handle, und er führte aus, dass er davon ausgehe, dass das am 16.1.1998 eingetragen worden sei, da auf der Übersetzung vom 16.1.1998 u.a. seine Unterschrift sei; er könne sich allerdings nicht konkret daran erinnern.

Fraglich ist somit, ob die Zessionsurkunde den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zum Zeitpunkt der Beteiligungsveräußerung entsprochen hat oder ob die Eintragung von ***7*** nur veranlasst wurde, um zu vermeiden, dass der Bf. offiziell aufscheint.

Aus der eidesstattlichen Erklärung und der Aussage von ***10*** vom 18.4.2001 ergibt sich, dass ihr die Zessionsurkunde nicht bekannt war, was angesichts der Bedeutung einer Zessionsurkunde und ihrer Funktion als Verwaltungsrätin für ***5*** mehr als nur verwundert.

b) Erklärung von *17*** vom 26.3.2007**

Die von ***17*** in seiner Erklärung vom 26.3.2007 aufgestellte Behauptung, dass eine Änderung des Begünstigten ohne seine Kenntnis und Unterschrift nicht möglich gewesen wäre, widerspricht sowohl § 8 Pkt. 1. der Statuten als auch Art. 541 des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts, wonach weder eine Zustimmung des Repräsentanten noch eines Verwaltungsrates vorgesehen ist. Auch trifft es nicht zu, dass – wie von ***17*** behauptet – nach dem liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht nur der Gründer oder der Zessionar einer Anstalt weisungs- und somit Verfügungsberechtigt sei. Gemäß Art. 543 Abs. 4 des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts steht es nämlich einem Inhaber der Gründerrechte frei, die ihm zustehenden Gründerrechte selbst zu vertreten oder sie von einem Dritten, der nicht Inhaber der Gründerrechte zu sein braucht, mittels einer schriftlichen Vollmacht vertreten zu lassen.

Während ***17*** erklärte, dass der Bf. für ***5*** als Bevollmächtigter aufgetreten sei, sprach ***18*** davon, dass er im Auftrag von ***7*** aufgetreten sei (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 5)

c) Zeugenaussage von ***18*** in der Hauptverhandlung vom 12.3.2007

Laut eigener Aussage war ***18*** von 1997 bis November 2000 für ***9*** tätig (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 2, 9) und hat im Rahmen dieser Tätigkeit insgesamt rund 400 verschiedene Firmen betreut (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 3). Zum Zeitpunkt der Gründung der ***5*** war er noch „Lehrbub“ bzw. „Rechtspraktikant“ von ***17*** und hat als solcher einfach nur die ihm von ***17*** erteilten Aufträge ausgeführt (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 3, 4).

18 hat ***7*** bis zu seinem Ausscheiden bei ***9*** im Jahr 2000 nicht gesehen und dieser hat vor ihm am Tisch nichts unterschrieben (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 4, 15). Er hatte nur telefonisch Kontakt zu ihm. Ursprünglich war ***17*** Ansprechpartner für ***7*** und hat alles für ihn gemacht. ***18*** hat nur die Papiere vorbereitet (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 4).

18 sagte aus, dass es einen Auftrag und auch telefonische Anweisungen gegeben habe, eine Firma namens ***5*** zu gründen. ***5*** sei über Auftrag von ***7*** gegründet worden und der Auftrag sei schriftlich zustande komme (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 4). Laut ***10*** (Einvernahme vom 18.4.2001) seien die Gründungsaufträge aber von einer liechtensteinischen Gesellschaft, ***8***, gekommen.

Tatsächlich wurde kein Auftrag von ***7***, sondern ein mit 16.1.1998 datierter Mandatsvertrag mit ***8*** als Mandant vorgelegt. Der Vertrag wurde seitens ***8*** von ***10*** unterzeichnet. Auffällig ist, dass sich seitens ***9*** neben der Unterschrift von ***10*** nicht wie auf den anderen am 16.1.1998 unterfertigten Dokumente die Unterschrift von ***17*** oder ***18***, sondern eine ansonsten erst auf Dokumenten aus dem Jahr 2001 (z.B. am Schreiben an Mag. ***14*** vom 28.3.2001 und am Auftrag für eine Wirtschaftsprüfung vom 6.3.2001) aufscheinende, nicht zuordenbare Unterschrift findet, obwohl laut Aussage von ***18*** (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 9) auf Grund des Eigentümerwechsels in der Geschäftsführung der ***9*** (d.h. nach Ausscheiden von ***17***) er und ***10*** ein verpflichtendes Kollektivzeichnungsrecht gehabt hätten, was bedeute, dass ab 1998/99 bis November 2000 auf jeder Urkunde auch seine Unterschrift sein müsse; „sollte diese nicht oben sein, ist die Urkunde nicht gültig“. Der Mandatsvertrag trägt aber weder die Unterschrift von ***17*** noch von ***18***. Die fehlende Unterschrift von ***18*** bzw. die ansonsten erst nach Ausscheiden von ***18*** übliche Unterschrift sowie die Tatsache, dass ***18***, der die Unterlagen zur Gründung der ***5*** vorbereitet hat, nichts vom Mandatsvertrag weiß, deuten also darauf hin, dass der mit 16.1.1998 datierte Mandatsvertrag erst im Jahr 2001 erstellt und rückdatiert wurde.

Die Aussage von ***18***, wonach er mitunterzeichnen hätte müssen, wenn bis zum Jahr 2000 ein Wechsel des wirtschaftlich Berechtigten stattgefunden hätte (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 4), widerspricht – wie bereits oben ausgeführt – sowohl den Statuten als auch der

Gesetzeslage, da mit der Zessionserklärung ***9*** sämtliche Gründerrechte abgetreten hat und somit kein Recht mehr hatte auf eventuelle weitere Übertragungen Einfluss zu nehmen. ***18*** widerspricht sich mit seiner weiteren (hinsichtlich einer als Inhaberpapier ausgestellten Zessionsurkunde zutreffenden) Aussage, dass bei einer liechtensteinischen Anstalt der bestimmen könne, der die Zessionsurkunde in der Hand halte (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 4), auch selbst.

Laut ***18*** müsse ***9*** – und somit natürlich auch ***10***, welche die ***5*** bei ***9*** betreut hat – wissen, wer der wirtschaftlich Berechtigte sei (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 3). In der Regel wird der Verwalter wissen, wer Berechtigter einer Anstalt ist. Zwingend ist das aber nicht. Das zeigt sich auch dadurch, dass einerseits in einem u.a. von ***10*** unterfertigten Schreiben vom 28.3.2001 Mag. ***14*** über dessen telefonischen Anfrage mitgeteilt wurde, dass an ***5*** mehrere Personen verschiedener Nationalität beteiligt seien und „nach unserer Kenntnis“ weder ***1*** noch ***Bf.*** an ***5*** beteiligt sei, und ***10*** am 18.4.2001 andererseits aussagte, dass Eigentümer der ***5*** ***8*** sei, was aber beides eindeutig der Zessionsurkunde und der Aussage von ***18***, wonach ***7*** wirtschaftlich Berechtigter und Eigentümer gewesen sei (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 9), widerspricht. Im Übrigen ist auch bereits die Formulierung „nach unserer Kenntnis“ eine Bestätigung, dass eine „Beteiligung“ an der Anstalt auch ohne Kenntnis der ***9*** möglich ist.

10 und ***18*** widersprechen sich somit sowohl was den Auftraggeber (lt. ***10*** eine liechtensteinische Gesellschaft) als auch was den „Eigentümer“ betrifft. Wenn – wie von ***18*** behauptet – ein Profil des Auftraggebers für den eigenen Akt erstellt worden wäre (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 4), dürfte es zu solchen Diskrepanzen nicht kommen.

Dass die ***5*** – wie von ***18*** ausgeführt – für den Kauf der Geschäftsanteile der Fa. ***Bf.*** installiert wurde (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 6), passt zum zeitlichen Ablauf der Verhandlungen.

Dass die Erinnerung von ***18*** an die ***5*** zum Zeitpunkt seiner Zeugenaussage wohl schon etwas „getrübt“ war, zeigt sich auch daran, dass er aussagte, dass er die Verträge zur Übernahme der ***4***-Aktien in München unterschrieben habe und es ein paar Monate später die Anweisung gegeben habe zu verkaufen und er auch den Verkauf der Aktien an die ***21***-Gruppe ein paar Monate später unterzeichnet habe (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 7). Tatsächlich wurden aber beide Verträge von ihm am selben Tag unterschrieben.

Die Mutmaßung von ***18***, dass der Bf. nicht direkt an „***21***“ verkauft habe, weil er wahrscheinlich ***21*** nicht gekannt habe oder ihm ***21*** nichts geboten habe (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 8), zeigt deutlich, dass ***18*** mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht vertraut war. Wie sich z.B. aus dem Fax vom 13.1.1998 der Rechtsanwälte WEISS-TESSBACH, dem Grundsatzübereinkommen vom 5.2.1998, dem Schreiben der

Rechtsanwälte DIBB - LUPTON - ALSOP UK vom 26.2.1998 sowie den Aussagen des Bf. und von ***21*** ergibt, bestand Kontakt nur zwischen dem Bf. und ***21*** nicht aber zwischen ***7*** und ***21*** und hat sich ***21*** – laut dessen eigener Aussage (HV-Protokoll vom 4.6.2007) – mit dem Verkauf über eine liechtensteinische Anstalt anstelle eines direkten Erwerbs vom Bf. bzw. von dessen Gattin nur im Gegenzug gegen umfassende Garantien und Haftungsübernahmen einverstanden erklärt. Zur Glaubwürdigkeit der Aussagen von ***21*** ist allgemein anzumerken, dass sich diese mit den vorliegenden Unterlagen (Verträge, Schriftverkehr) decken, zwischen ihm und dem Bf. keine über eine Geschäftsbeziehung hinausgehende Nahebeziehung bestand und er keinen Vorteil aus einer Aussage „in einer bestimmten Richtung“ hatte. Seinen Aussagen kommt daher grundsätzlich hohe Glaubwürdigkeit zu.

Wenn ***18*** (über Befragen) angibt, nur über Auftrag von ***7*** gearbeitet zu haben (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 9), widerspricht das seinen Aussagen, wonach einerseits ***17*** ursprünglich der Ansprechpartner von ***7*** gewesen sei und ***17*** ihm gesagt habe, was in den Akten zu tun sei (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 4), und es andererseits zum Bf. sehr viele Kontakte gegeben habe und dieser im Auftrag von ***7*** aufgetreten sei (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 5). Tatsächlich erteilte der Bf. ***9*** diverse Anweisungen, z.B. mit Schreiben vom 27.2.1998, womit er ***9*** zur Vorlage von Unterlagen und zur Hinterlegung der Zessionserklärung beauftragte und bevollmächtigte, mit Schreiben vom 18.3.1998, mit welchem er ***9*** beauftragte, ein Schreiben eines Rechtsanwalts vom 6.3.1998 hinsichtlich der darin genannten Beilagen zu unterfertigen, die „Resolutions“ der Firma ***4*** Ltd und ***29*** LTD zu unterfertigen und an Deloitte & Touche zu übermitteln sowie die vom Notar in Rechnung gestellten Kosten zu überweisen und an die Fa. **** Ltd zu verrechnen, das Ersuchen um Offenlegung der Eigentümerschaft an der ***5*** durch ***10*** am 18.4.2001 oder eine Zahlung von ***5*** an seine Gattin für ein Grundstück durchzuführen (Aussage des Bf. lt. HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 19). Dass er die Anweisungen im Namen eines anderen erteilt habe, ist diesen allerdings nicht zu entnehmen.

Laut ***18***, geschehe eine Offenlegung des wirtschaftlich Berechtigten durch ***9*** im Auftrag des Eigentümers und wirtschaftlich Berechtigten (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 10) und würde er die wirtschaftlich Berechtigten ohne Auftrag des ***7*** nie offengelegt oder irgendeinen Zettel aus dem Akt vorgelegt haben (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 11). Dennoch erklärte die Verwaltungsrätin ***10*** mit Schreiben vom 18.04.2001: „Über das Ersuchen von Herr ***Bf1*** lege ich die Eigentümerschaft an den Firmen ***5*** Investment Establishment, [...] offen.“ Auch ein im Zuge der Hausdurchsuchungen vorgefundenes Schreiben des Bf. vom 27.2.1998, womit dieser ***9*** beauftragte und bevollmächtigte, alle notwendigen Unterlagen der ***5*** der Fa. JURICOM für die Vertragsunterzeichnung am 3.3.1998 vorzulegen, und er sein ausdrückliches Einverständnis zur Hinterlegung der Zessionserklärung – und somit zur Offenlegung – erklärte, steht der Aussage des ***18*** entgegen. Dass der Brief nicht unterschrieben war, bedeutet nicht, dass es beim Entwurf

geblieben wäre, da es keinen Grund gab, den Ausdruck für die eigenen Akten zu unterschreiben. Wenn es bloß beim Entwurf geblieben wäre, hätte es für den Bf. keinen Grund gegeben diesen auszudrucken und jahrelang bei seinen Unterlagen aufzubewahren. Außerdem wurden die Unterlagen offensichtlich – wie vom Bf. angewiesen – zur Vertragsunterfertigung vorgelegt. Es ist daher davon auszugehen, dass er das Schreiben tatsächlich an ***9*** geschickt hat.

Es ist nicht davon auszugehen, dass von ***18*** bewusst falsche Angaben gemacht wurden, aber er war offensichtlich über ***5*** nicht so gut informiert, wie er den Anschein erwecken wollte, was aber angesichts des langen Zeitablaufs und der Tatsache, dass er damals rund 400 Mandanten zu betreuen hatte, auch nicht verwundert.

Angaben des Bf. bzgl. der Eigentumsverhältnisse an *5***:**

Hinsichtlich der Eigentumsverhältnisse an der ***5*** machte der Bf. widersprüchliche Angaben. Im Zuge der Hausdurchsuchung am 27.3.2001 sagte er diesbezüglich nur aus, dass er in keinem Naheverhältnis zu den liechtensteinischen Firmen stehe bzw. gestanden sei. In einem Telefonat am 1.4.2001 (Unterlagen Telefonüberwachung, S. 10) sagte er gegenüber seinem Steuerberater, dass „der Amerikaner“ Eigentümer der ***5*** sei. Am 11.9.2001 gab er an, die wirtschaftlich Begünstigten der ***5*** nicht zu kennen. Am 20.11.2001 wurde vom Verteidiger des Bf. erstmals vorgebracht, dass ***7*** der „Gesellschafter“ der ***5*** sei, und wurde dessen Stelligmachung als Zeuge am 21.11.2001 angekündigt. ***7*** ist allerdings zum vereinbarten Termin nicht erschienen und telefonische Rückfragen blieben ergebnislos. Am 30.4.2002 wurde im Zuge der ursprünglich geplanten Schlussbesprechung eine „Gegendarstellung zum Besprechungsprogramm“ inkl. eines Schreibens von ***5*** vom 29.4.2002, worin dargelegt wurde, dass ***7*** der „ultimate beneficial owner“ (=wirtschaftlich Berechtigte) dieser Gesellschaft sei, übergeben und wurden damit erstmals Unterlagen vorgelegt, die ***7*** als wirtschaftlichen Eigentümer der ***5*** ausweisen sollten.

Vom Vertreter des Bf. wurde mehrfach betont, dass der Bf. stets bestritten habe, wirtschaftlich Berechtigter von ***5*** zu sein. Gegenüber der Abgabenbehörde trifft das auch zu, nicht aber gegenüber Dritten. So war z.B. in der Besprechung vom 10.1.1998 die Rede von einer Stiftung bzw. Anstalt, die ***Bf.*** und seine Familie errichtet haben, laut Grundsatzübereinkommen vom 5.2.1998 sollten die Gesellschaftsanteile je zu 50 % aufgeteilt werden in Firmengruppe ***21*** und Firmengruppe ***Bf.***, und der „Letter of Intent“ wurde aufgesetzt zwischen ***21*** „and other investors“ und ***Bf.*** „acting in his own name and in the name and on behalf of all members of the ***Bf.*** family“.

Besprechung vom 10.1.1998

Es besteht kein Grund an der Richtigkeit der mit Fax vom 13.1.1998 seitens der beigezogenen Rechtsanwaltskanzlei übermittelten Zusammenfassung des Treffens am 10.1.1998 zu zweifeln. Die Behauptung des Bf. am 11.9.2001, dass es sich um einen Entwurf von ***21*** gemeinsam mit seinen Rechtsanwälten gehandelt habe und es kein Verhandlungsprotokoll darstelle, widerspricht dem eindeutigen Wortlaut des im Zuge der Hausdurchsuchung aufgefundenen Faxes: „In der Beilage finden Sie eine kurze Zusammenfassung der Begegnung in Salzburg am 10. Jänner 1998“.

Die im übermittelten Entwurf festgelegten Eckpunkte finden sich im Wesentlichen auch in den endgültigen Vereinbarungen:

Am 10.1.1998 wurde lt. vom Rechtsanwalt übermittelter Zusammenfassung u.a. vorgeschlagen, alle Anteile an der ***2*** in eine Stiftung / Anstalt, die ***Bf.*** und seine Familie errichtet haben, einzubringen und festgehalten, dass es für den Käufer dadurch keine rechtlichen Nachteile zu geben scheint, wenn alle Darstellungen und Zusicherungen sowie verbindliche Erklärungen, die vom Verkäufer im Rahmen des Aktienkaufvertrages gemacht oder angenommen werden, von ***Bf.*** persönlich garantiert werden. Genau das ist letztlich geschehen.

Auch die vereinbarte Aufteilung des Aktienerwerbs in einen Kauf- und einen Tauschvertrag wurde so umgesetzt.

Im Zuge dieser Besprechung wurde auch festgelegt, dass die Anteile an der neu zu gründenden britischen Gesellschaft von ***Bf.*** bzw. der ***Bf.***-Stiftung und ***21*** bzw. dem ***21***-Trust zu jeweils 50 % gezeichnet werden sollen. Das widerspricht eindeutig der Behauptung des Bf., dass die Anteile damals bereits Eigentum einer ***7*** zuzurechnenden Anstalt gewesen seien.

Um etwaige Devisenkursschwankungen zum Nachteil von ***Bf.*** zu vermeiden, wurde weiters vereinbart, dass der Kaufpreis für die 50 %-ige Beteiligung an der neuen britischen Gesellschaft der ATS-Gegenwert von GBP 2.500.000 zum 1. Februar 1998 sein soll. Abgesehen von GBP 125.000 für den Erwerb von 50 % der Anteile an der ***4*** International Ltd. erfolgte die Kaufpreiszahlung tatsächlich in ATS.

Zur Aussage des Bf. am 11.9.2001, wonach die ***5*** zum damaligen Zeitpunkt (10.1.1998) bereits ein verbindliches Anbot über den Betrag von ATS 18 Mio. gehabt habe und seine Gattin zu diesem Zeitpunkt „rechtlich nicht mehr Eigentümerin der Anteile“ gewesen sei, fehlen jegliche Nachweise. Im Zuge der im Jahr 2001 durchgeführten Hausdurchsuchungen wurden keine Belege vorgefunden, die auf einen – wie vom Bf. behauptet – mit ***7*** bereits im Dezember 1997 abgeschlossenen mündlichen Vertrag hindeuten. Dagegen wird in einer

Vereinbarung zwischen ***1*** und ***5*** vom 31.1.1998 explizit festgehalten, dass ***1*** im Besitz von 2.000 Stück Inhaberaktien der ***4*** AG ist. Am 10.1.1998 war ***1*** noch nicht einmal Alleineigentümerin der damaligen Muttergesellschaft ***2***. Sie erwarb nämlich erst am 23.1.1998 die restlichen 50 % der Anteile von ihrer Schwägerin.

Der Verkaufspreis an ***5*** betrug laut Vertrag vom 10.2.1998 ATS 17.150.000 und laut Vertrag vom 3.3.1998 ATS 17.000.000, obwohl laut dem Bf. „ein verbindliches Anbot über den Betrag von ATS 18 Mio.“ für 100 % der Anteile bestanden habe. Wenn es ein verbindliches Anbot über ATS 18 Mio. gegeben hätte, würde ein unabhängiger Verkäufer nicht um ATS 17 Mio. verkaufen, wenn – wie im vorliegenden Fall – mit einem weiteren Käufer bereits ein Kaufpreis von GBP 2.500.000 (das entspricht rund ATS 48,7 Mio.) für 50 % der Anteile im Gespräch ist. Eine plausible Erklärung dafür, weshalb der Bf. angesichts dessen auch noch eine Reduktion des angeblichen, mit ATS 18 Mio. bereits unverhältnismäßig niedrigen Angebots auf zunächst ATS 17.150.000 und dann auch noch auf ATS 17.000.000 akzeptieren sollte, konnte der Bf. nicht liefern. Ein unabhängiger Verkäufer würde nicht auf ATS 850.000 und dann noch zusätzlich auf ATS 150.000 verzichten, wenn er weiß, dass die Anteile noch am selben Tag um ein Vielfaches weiterverkauft werden.

Auch die Argumentation des Bf., dass der Verkaufspreis an die ***5*** als angemessen gegolten habe, obwohl die Verhandlungspartner am 10.1.1998 von einem vorläufigen Wert von GBP 5 Mio. (das entspricht ca. ATS 97 Mio.) ausgingen, ist nicht nachvollziehbar.

Grundsatzübereinkommen vom 5.2.1998

Mag. ***14*** fertigte laut seiner Aussage vom 11.9.2001 eine Mischung aus Mitschrift und Diktat des Grundsatzübereinkommens vom 5.2.1998 an. Der Masseverwalter der ***4*** GmbH übergab dem Betriebsprüfer einen „Letter of Intent“ zwischen ***21*** „and other investors“ und ***Bf.*** „acting in his own name and in the name and on behalf of all members of the ***Bf.*** family“, datiert mit 5.2.1998 und unterschrieben von ***Bf.***, ***21*** und ***24***. Der Text entspricht in den wesentlichen Punkten inhaltlich der Mitschrift des Grundsatzübereinkommens. Es ist daher davon auszugehen, dass das vorliegende Grundsatzübereinkommen den Inhalt der Besprechung wiedergibt.

Lt. dem Übereinkommen verpflichtete sich der Bf. die restlichen 50 % der Anteile der ***4*** AG in die britische Gesellschaft einzubringen, was indiziert, dass er bzw. seine Familie über die Anteile verfügte. Gemäß Pkt. IV. werden die Gesellschaftsanteile an der neu zu gründenden englischen Gesellschaft zu je 50 % aufgeteilt in Firmengruppe ***21*** und Firmengruppe ***Bf.***. Das bedeutet, dass – wie auch im Letter of Intent explizit festgehalten („acting in his own name and in the name and on behalf of all members of the ***Bf.*** family“) – der Bf. im eigenen Namen bzw. im Namen seiner Familie aufgetreten ist.

Laut Grundsatzübereinkommen hat das wirtschaftliche Eigenkapital der ***4*** AG mindestens ATS 2 Mio. zu betragen und steht der am 31.1.1998 ermittelte Differenzbetrag zur freien Verfügung von ***1***. Diesbezüglich ist ein Übereinkommen zu treffen, ob der Betrag in Anrechnung an ***1*** in der Gesellschaft verbleibt oder dieser zur Ausschüttung gelangt. Eine derartige Option auf Verbleib des Differenzbetrags im Unternehmen macht aus Sicht der Familie ***Bf.*** nur Sinn, wenn die Familie ***Bf.*** (zumindest mittelbar) noch an der ***4*** AG beteiligt bleibt.

Gesellschaftervertrag betreffend die *4*** ltd. vom 3.3.1998**

Laut Pkt. 14 des Gesellschaftervertrags („Shareholders Agreement“) vom 3.3.1998 verpflichtet sich der Bf. innerhalb von drei Jahren die im Sachverhalt aufgezählten Dispositionen hinsichtlich ***5*** nicht zu setzen bzw. der ***9*** keine derartigen Anweisungen zu erteilen und die Umsetzung aller Verpflichtungen seitens der ***5*** zu veranlassen, was nahelegt, dass entsprechende direkte Einflussmöglichkeiten des Bf. auf ***5*** bestanden.

Angesichts der zahlreichen Zusicherungen und Verpflichtungen – nicht nur auf Seiten des Bf. – sondern auch auf Seiten der ***5*** im Rahmen des Kaufvertrags (z.B. Konkurrenzverbot, Schadenersatz aus Klagen in auf Bezug den Konkurs der ***Bf.*** ***28*** im Jahr 1986) und des Gesellschaftervertrags vom 3.3.1998 (insb. Pkt. 4.11, 4.12, 4.15, 14.), wäre bei einem nicht der Familie ***Bf.*** angehörenden wirtschaftlichen Eigentümer der ***5*** jedenfalls damit zu rechnen, dass Schriftverkehr zur Abstimmung dieser Vertragsbestandteile besteht. Ein solcher wurde aber weder im Zuge der Betriebsprüfung, noch im Zuge der Wiederaufnahmeanträge oder einer der Ergänzungen dazu vorgelegt und auch nicht im Zuge der Hausdurchsuchungen vorgefunden.

Gemäß Pkt. 4.11 des Gesellschaftervertrags der ***4*** Limited haben die „***21***-Aktionäre“ das Recht, von ***Bf.*** zu verlangen, alle oder einzelne der in ihrem Besitz befindlichen Aktien um GBP 1 pro Aktie oder den höheren Marktwert zu erwerben, falls auf Grund des Kaufvertrags bzw. des Gesellschaftervertrags rechtskräftige Forderungen mit einem Wert von über GBP 300.000 gegen ***Bf.*** gestellt werden. D.h. selbst bei einem unter GBP 1 liegenden Marktwert je Aktie, ergäbe sich daraus ein Haftungsrisiko für den Bf. von GBP 1.850.000, das entspricht rund ATS 36.500.000.

Laut Anhang 2 Pkt. 8 zum Gesellschaftervertrag besteht eine Gewährleistungshaftung des Bf. sogar in Höhe von GBP 3.750.000, das entspricht rund ATS 73.000.000, obwohl seine Gattin laut Vertrag mit ***5*** lediglich ATS 17 Mio. für sämtliche Anteile erhalten hat. Damit übersteigen die vom Bf. übernommenen Haftungen bei weitem die ihm bzw. seiner Gattin durch den Verkauf an ***5*** (ATS 17 Mio. zzgl. einer potentiellen Kaufpreisanpassung laut Artikel 5 des Aktienkauf- und Sacheinlagevertrags vom 3.3.1998 von maximal ca. ATS 6,6 Mio.) und durch seine Geschäftsführertätigkeit zugeflossenen Beträge (ATS 90.000 p.m.). Der

(damals bereits kurz vor der Pensionierung stehende) Bf. hätte noch rund 46 Jahre als Geschäftsführer für ***4*** International Ltd. arbeiten müssen, um zumindest so viel Geld zu verdienen, dass die Gewährleistungshaftung durch die Summe aller Zuflüsse abgedeckt gewesen wäre. Ein unabhängiger Dritter würde kaum ein derartiges Haftungsrisiko übernehmen, zumal zwischen ***5*** und ***1*** sämtliche Haftungen explizit ausgeschlossen worden waren (Punkt IV des Aktienkaufvertrags vom 3.3.1998 zwischen ***1*** und ***5***).

Sonstige Aussagen des Bf.

Der Bf. machte immer wieder Aussagen, die mit der Aktenlage nicht in Einklang zu bringen sind.

Aussagen im Zuge der Hausdurchsuchung am 27.3.2001

Bezüglich des Veräußerungspreises der Anteile an die ***5*** gab der Bf. im Zuge der Einvernahmen am 27.3.2001 und 11.9.2001 an, dass er damals der Überzeugung gewesen sei, dass der erzielte Veräußerungspreis im Rahmen der gegebenen Möglichkeiten der optimalste gewesen sei bzw. seine Gattin und Mag. ***14*** den Betrag als äußerst hoch eingeschätzt hätten. Dem steht allerdings entgegen, dass der Veräußerungspreis von ca. ATS 17 Mio. für 100 % der Anteile erstmals im Vertrag vom 10.2.1998 aufscheint, von der ***21***-Gruppe aber bereits am 10.1.1998 (in Anwesenheit von Mag. ***14*** – vorbehaltlich der Ergebnisse einer bereits am 6.1.1998 in Auftrag gegebenen Due-Diligence-Prüfung – ein Preis von GBP 2.500.000 (das entspricht rund ATS 48,7 Mio.) für 50% der Anteile in Aussicht gestellt wurde und der Bericht über die am 16.1.1998 begonnene, finanz- und steuerliche Due-Diligence-Prüfung auch bereits am 9.2.1998 erstellt wurde. Bei Vertragsabschluss konnte der Bf. daher nicht mehr von einem optimalen bzw. sehr hohen Preis ausgehen.

Am 27.3.2001 gab der Bf. an, dass „die Engländer“ die ***5*** ins Spiel gebracht hätten. Hingegen sagte er am 11.9.2001 aus, ***18*** habe ***5*** in Verbindung mit dem Aktienerwerb an ihn vermittelt. Tatsächlich haben aber weder die britischen Investoren noch ***18*** ***5*** ins Spiel gebracht:

Laut glaubwürdiger Aussage von ***21*** (HV-Protokoll 4.6.2007, S. 4, 5) sei ihm im Jänner 1998 zu seinem Erstaunen mitgeteilt worden, dass sich die Besitzverhältnisse im Unternehmen geändert hätten und sei dann herausgekommen, dass der Besitzer eine Körperschaft namens ***5*** sei. Es sei ihm gesagt worden, dass die ***5*** eine Firma sei, die in Liechtenstein eingetragen sei, und dass ***Bf.*** die Vollmacht habe für ***5*** mit ihm zu verhandeln. Es sei einfach unmöglich, sämtliche Informationen über eine Körperschaft wie ***5*** zu bekommen. Das habe ihn beunruhigt. Er habe daher darauf bestehen müssen, dass alles was

mit ***5*** gemacht worden sei, von rechtlichen und bindenden Garantien von ***Bf.*** und ***1*** getragen werde.

Auch eine Vermittlung der ***5*** durch ***18*** fand nicht statt. ***18*** spricht von einer Verbindung [gemeint wohl: Vereinbarung] zwischen dem Bf. und ***7*** über den Verkauf von Geschäftsanteilen an ***7*** und davon, dass dafür die ***5*** gegründet wurde (HV-Protokoll 12.3.2007, S. 6).

Die Aussagen des Bf. vom 27.3.2001 bzw. 11.9.2001, dass ***18*** für ***5*** als verantwortlicher Käufer aufgetreten bzw. an ihn herangetreten sei und die Preisverhandlungen von ihm mit ***18*** geführt worden seien, widerspricht der Aussage von ***18***, wonach dieser weder hinsichtlich des Kaufs noch des Verkaufs etwas mit der Kaufpreisbildung zu tun gehabt habe und er nicht mitbestimmt habe (HV-Protokoll 12.3.2007, S. 12).

Einvernahme als Beschuldigter am 11.9.2001

Die Aussage des Bf. am 11.9.2001, wonach der Vertrag vom 10.2.1998 deshalb gemacht worden sei, da die Zahlung für den Erwerb von 50 % an der ***4*** durch seine Gattin bereits fällig gewesen sei und es daher notwendig gewesen sei, die Zahlung von der ***5*** rechtzeitig zu erhalten, geht an den Tatsachen vorbei: der Kaufpreis war von ***1*** bereits am 5.2.1998 – also 5 Tage vor Vertragsabschluss – überwiesen worden und die Zahlung von ***5*** erfolgte erst am 9.3.1998 nach Zahlung durch ***4*** Ltd.

Bezüglich der Kaufpreisanpassung (Artikel 5 des Aktien- und Sacheinlagevertrags vom 3.3.1998) gab der Bf. am 11.9.2001 an, dass diese Klausel nie vollzogen worden sei, da die Garantieansprüche seitens der Engländer gezogen worden seien. Mit Schreiben der ***4*** plc an ***5*** vom 25.6.1999 wurde jedoch die diesbezügliche Vereinbarung bestätigt und wurden unter Bezugnahme auf das Schreiben vom 25.6.1999 bzw. den Vertrag vom 3.3.1998 vier Tage danach DM 945.286 (das entspricht rund ATS 6.617.000) auf das Konto der ***5*** bei der Verwaltungs- und Privatbank AG, Liechtenstein überwiesen.

Am 18.3.1998 wurde ein vom Bf. unterfertigtes Schreiben der ***4*** AG mit folgendem Inhalt an ***5*** geschickt:

„hiermit beauftrage ich Sie, das Schreiben durch Dr. SCHATZMANN vom 6.3.1998, hinsichtlich der genannten Beilagen zu unterfertigen und an die genannte Adresse zu übermitteln. Gleichzeitig ersuche ich Sie die ‚Resolutions‘ der Firma ***4*** Ltd und ***29*** LTD zu unterfertigen und an Deloitte & Touche zu übermitteln. Hinsichtlich der Kostenrechnung von Dr. TIETGEN [Anm.: Notar] beauftrage ich Sie, diese zu überweisen und an die Fa. ****Ltd zu verrechnen.“

Am 11.9.2001 sagte der Bf. diesbezüglich aus, dass er damals auf telefonische Anweisung von ***21*** gehandelt habe. ***21*** erklärt in einer dem Landesgericht LINZ vorgelegten Erklärung vom 23.4.2001, dass „I have not at any time been a shareholder, owner, manager or otherwise been in control of ***5*** Investment Establishment.“ ***21*** wäre daher nicht in der Lage der ***5*** Anweisungen dieser Art zu erteilen.

Telefonat vom 3.4.2001

In einem Telefonat mit seinem Sohn am 3.4.2001 (Telefonüberwachungsprotokoll) sagte der Bf.: „Das zweite ist meine Überlegung ***5*** – wir müssen das umschreiben, ***5*** hat die Putnote angenommen – mit meiner Unterschrift. Damit ist einmal ***5*** Eigentümerin wieder. Lupenrein. Die Bezahlung erfolgt mit Gegenforderungen, die wir aufstellen. Und zwar, ein gravierender Punkt ist, dass die ***21***-Gruppe auf Grund Vermittlung der ***21***-Gruppe Deloitte & Touche einen für mich gravierenden Schaden angerichtet hat mit der Stellungnahme zu dem Angel Court of London. Das ist einmal der Punkt eins. Der zweite Punkt ist, dass ***4*** International mit alleinigen Geschäftsführungsseite von ***25*** und ***24*** 45 Anlagen zu einem Sonder-Sonder-Verrechnungspreis bezogen hat, wo mir in etwa ein Gesamtschaden von rund 70 Millionen entstanden ist, das rechnen wir uns am Dienstag dann noch aus, wobei ***5*** mit 35 Millionen belastet ist.“

Daraus ergibt sich einerseits nicht nur, dass der Bf. für ***5*** unterschrieben hat, was die von ***17*** und ***21*** erwähnte Vollmacht bestätigt, sondern andererseits auch, dass die ***5*** dem Bf. zuzurechnen war. Wäre der Bf., der bereits seit November 1999 nicht mehr Geschäftsführer der ***4*** GmbH war, – wie von ihm behauptet – nicht mittelbar an der ***4*** GmbH beteiligt, könnte ihm nämlich durch zu günstige Anlagenverkäufe von ***4*** GmbH an ***4*** International gar kein Schaden entstehen.

Hauptverhandlung vom 6.11.2006

In der Hauptverhandlung vom 6.11.2006 schilderte der Bf., dass das Unternehmen verkauft worden sei, weil in Folge von Sicherstellungsbescheiden bzw. Forderungspfändungen durch das Finanzamt das Guthaben bei der Raiffeisenbank eingefroren und andere Forderungen sichergestellt worden seien, wodurch das Unternehmen im August 1997 schlagartig insolvenzgefährdet gewesen sei (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 6). Der Pfändungsbescheid wurde jedoch nicht der Raiffeisenbank ***15*** zugestellt, sondern der Volksbank ***16***, bei der die ***3*** im Dezember 1997 keine Geschäftsverbindung mehr hatte und somit keine Firmenkonten – sondern Schwarzgeldkonten des Bf. mit der Bezeichnung ***Bf.*** Transporta bzw. Gomar-***Bf.*** – betroffen waren.

Mehrfach wiederholte der Bf., dass Mitte Dezember 1997 bzw. in der 3. Dezember-Woche mit ***7*** eigentlich eine fixe Vereinbarung über den Kauf der Firma um ca. ATS 17,5 oder 17

Mio. unter der Voraussetzung einer Einigung mit dem Finanzamt zustande gekommen sei (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 8, 21). Einzige Auflage von ***7*** sei gewesen, dass das Bilanzprüfungsverfahren ordnungsgemäß zu einem Ziel komme (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 13). Das widerspricht allerdings der Aussage von ***7*** am 20.1.2014, wonach dieser nicht mehr wisse, warum sie finanzielle Probleme gehabt hätten, das sei nicht seine Angelegenheit gewesen (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 3). Hätte es die Zusage mit nur dieser einen Auflage gegeben, wäre zu erwarten, dass sich der Erwerber daran erinnert.

Der Bf. gab an, dass ein Weiterverkauf an die ***21***-Gruppe damals nicht zur Debatte gestanden sei, aber die Möglichkeit eines riesengroßen Auftrags von der ***21***-Gruppe, was für ***7*** natürlich Grundvoraussetzung für den Kauf gewesen sei (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 8). ***7*** würde die Firma um die relativ hohe Summe von ATS 17,5 Mio. gar nicht gekauft haben, wenn er ihm nicht gewisse Zukunftsvisionen, nämlich Anlagen nach England zu liefern und zusätzlichen Profit zu machen, mit verkauft hätte (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 13). Diese angebliche Grundvoraussetzung wurde von ***7*** aber weder im Zuge seiner Aussage am 11.1.2007 noch am 20.1.2014 erwähnt.

Laut Aussage des Bf. sei ***21*** Mitte Dezember 1997 ausgestiegen, was der Bf. damit begründete, dass ***21***, nachdem er gesehen habe, dass sie massive Probleme mit Zahlungen von Löhnen und Lieferanten gehabt hätten, abgewartet habe, dass die Firma insolvent werde und er die insolvente Firma relativ preisgünstig übernehmen könne (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 8). ***21*** sei 3 Tage in der Firma gewesen und habe genau über die Problematik in der Firma Bescheid gewusst (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 9). Die von ihm bestellten Maschinen seien nicht fertig gewesen, weil der Motor nicht geliefert worden sei, weil zwei andere nicht bezahlt worden seien. ***21*** habe damit gerechnet, das Unternehmen in einem Konkursverfahren im Jänner um einen wesentlich billigeren Preis zu übernehmen, als die ATS 50 Mio., die er mit ihm besprochen habe (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 10, 13).

Laut ***21*** (HV-Protokoll vom 4.6.2007) sei ihm im Herbst 1997 aufgrund gesundheitlicher Probleme ***19***s vorgeschlagen worden, dessen Hälfte der Anteile zu erwerben. Ende 1997, als sie die Grundzüge dieses Geschäftes gehabt hätten, sei er mit ***19*** vor Weihnachten ein paar Tage Schifahren gegangen. Im Flughafenbus habe dann ***Bf.*** seine Ideen bezüglich der Organisation dieses Geschäftes grob dargelegt. Zu diesem Zeitpunkt habe ***21*** nicht geglaubt, dass sie diesen Deal machen würden, weil die Ideen des ***Bf.***, wonach die technische und Marketing-Geschäftstätigkeit von Österreich nach England verschoben werden sollte, sehr verschieden von seiner Vorstellung gewesen seien. Die Stärke des Unternehmens ***Bf.*** sei gewesen, dass es in Österreich seine Position als ein sehr gut etabliertes und auch sehr renommiertes Unternehmen gehabt habe. Das Letzte, was er gewollt hätte, sei, wenn man das jetzt alles zerstört hätte. (S. 3, 7)

Von finanzielle Probleme der ***3*** habe ***21*** laut eigenen Angaben (HV-Protokoll vom 4.6.2007, S. 8) nicht wirklich etwas mitbekommen. Er habe sich zwar gedacht, dass sie vielleicht Geldprobleme hätten, aber die ***3*** habe immer noch Gewinne gemacht und sei immer noch ziemlich profitabel gewesen. Über Probleme der Firma mit der Finanz habe er glaublich zu Beginn 1998 gehört. Natürlich hätten sie sicher sein wollen, dass keine Steuerforderungen vorgeschrieben würden. Sie hätten daher gewollt, dass die Rechnungsprüfung [gemeint wohl: Betriebsprüfung] für das Finanzjahr abgeschlossen sei, und dass alle Steuerschulden identifiziert würden und denen auch Rechnung getragen würde. Das sei ja auch alles ein Teil der finanziellen Überprüfung. Es sei nichts in der rechtlichen oder in der finanziellen Prüfung, was irgendwie nicht normal gewesen wäre.

Die Erklärung des Bf., dass ***21*** Mitte Dezember „ausgestiegen“ sei, weil er eine Insolvenz habe abwarten wollen um günstiger zu kaufen, deckt sich nicht mit der glaubwürdigen Aussage des Zeugen. Es ist daher davon auszugehen, dass lediglich hinsichtlich der möglichen Verlagerung der Geschäftstätigkeit nach England Differenzen bestanden.

Laut dem. Bf. habe ihm ***7*** zugesagt, dass er das Geld zum Ankauf zur Verfügung habe und habe er ihm eine entsprechende Bankbestätigung gegeben (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 10). Eine solche Bestätigung wurde aber weder vorgelegt noch bei der Hausdurchsuchung aufgefunden. Es erfolgte auch keine Zahlung durch ***7***, sondern wurde nur ein Teilbetrag der Zahlung von ***4*** Ltd. weiterüberwiesen.

Die Bank habe dem Bf. damals zugesichert, dass sie unter der Voraussetzung, dass die beiden Gesellschafterinnen mit ihrem Privatvermögen haften würden, den benötigten Kredit gewähren würde. ***20*** habe aber nicht privat für die Firma haften wollen und ***1*** habe die Haftung nur unter der Voraussetzung der Übernahme der restlichen Anteile übernommen (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 10). Seine Frau habe am 27. Dezember Blankowechsel bei der Bank unterschrieben und es sei ein Kreditbetrag von ATS 15 Mio. in die Firma geflossen. Die Schulden seien mit dem Einstieg von ***7*** zurückbezahlt worden (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 11). ***7*** hat jedoch der ***3*** kein Kapital zur Verfügung gestellt (Aussage von ***7*** am 20.1.2014, S. 3) und der Kaufpreis wurde erst nach Zahlung durch ***4*** Ltd. an ***1*** überwiesen und ging selbstverständlich an die ehemalige Eigentümerin und stand damit nicht dem Unternehmen zur Verfügung. Das vorübergehende Liquiditätsproblem wurde also durch die Haftungsübernahme der damaligen Eigentümerin und nicht durch den Verkauf – ohne den das Unternehmen laut Bf. Ende Dezember 1997 oder Anfang Jänner 1998 in Konkurs gegangen wäre (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 8) – gelöst. Sollte die vom Bf. behauptete Insolvenzgefährdung tatsächlich bestanden haben, wurde diese durch die Kreditgewährung beseitigt.

Nach Freigabe der Kreditlinien sei es möglich gewesen die für ***21*** vorgesehenen Maschinen fertig zu stellen, wovon der Bf. ihn telefonisch verständigt habe und davon, dass sie

eigentlich keine finanziellen Probleme mehr hätten und das Gespräch mit der Finanz sehr positiv gelaufen sei. Daraufhin habe ihm ***21*** kurzfristig den Termin am 10. Jänner in Salzburg gegeben und habe sich das Interesse von ***21*** entweder Firmenanteile zu kaufen oder in Kooperation zu treten, massiv erhöht (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 12).

Der Bf. sagte aus, dass er vom wirtschaftlich Berechtigten ***7*** bevollmächtigt gewesen sei für die ***5*** als Verhandler aufzutreten (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 15). Er habe die Vollmacht einerseits als Geschäftsführer der ***3*** und andererseits als Trustee für die ***5*** gehabt (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 18). ***18*** erwähnte von einer solchen Treuhandenschaft nichts, sondern gab nur an, dass der Bf. im Auftrag von ***7*** (und nicht der ***5***) aufgetreten sei (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 5).

Einerseits sagte der Bf. aus, dass das Geschäft mit ***7*** so aufgebaut gewesen sei, dass er weiterhin drei Jahre die alleinige Geschäftsführung übernehme (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 12), andererseits versuchte er seinen persönlichen Vorteil aus dem Verkauf der Anteile von ***5*** an die ***21***-Gruppe mit dem Einkommen aus der Geschäftsführertätigkeit für drei Jahre zu erklären (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 18). Hätte es tatsächlich die behauptete Vereinbarung mit ***7*** gegeben, wäre der Weiterverkauf hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge kein Vorteil mehr für ihn gewesen.

Der Bf. sagte aus, dass eine Zahlung für ein Grundstück von ***5*** an seine Gattin über Anweisung von ihm und von ***7*** erfolgt sei. Die Zahlung von ATS 17 Mio. von ***7*** an seine Gattin sei schon überfällig gewesen. Es sei bei Unterfertigung in München vereinbart gewesen, dass diese Überweisung bereits von ***7*** unterfertigt und angewiesen werde, er habe sie nur abgerufen (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 19).

Laut Bf. sei zwischen ***7*** und ihm eine gute freundschaftliche Geschäftsbeziehung entstanden (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 20), was auch von ***7*** bestätigt wurde: „Wir haben ein sehr enges Verhältnis“ (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 14). „Wir haben in vielerlei Hinsicht zusammengearbeitet. Ich halte ihn oder betrachte ihn als meinen Geschäftsfreund. Er ist ein sehr guter Ingenieur. Manchmal wenn ich nach Österreich komme, rufe ich ihn an. Meine und seine Kinder sind nach wie vor befreundet.“ (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 8)

Obwohl dem Bf. bereits bei der Hausdurchsuchung bewusst wurde, dass es zu seiner Entlastung auf die Rolle des ***7*** ankommt (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 25), gab er am 11.9.2001 – also rund ein halbes Jahr nach der Hausdurchsuchung, nachdem er somit auch mehr als genug Zeit für ein Gespräch über die Auswirkungen für ***7*** hatte, das er angeblich vorher mit diesem hätte führen wollen – noch immer an, die wirtschaftlich Begünstigten der ***5*** nicht zu kennen. Es trifft also auch nicht zu, dass – wie behauptet (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 25) – bei allen weiteren Fragestellungen des Betriebsprüfers immer schon ***7*** vom Bf. angegeben worden sei.

Aussagen von *7*****

Ein ganz wesentlicher Zeuge ist der angeblich wirtschaftlich Berechtigte, ***7***, da nur er und der Bf. mit Sicherheit wissen, wem ***5*** tatsächlich zuzurechnen war. Seine Aussagen sind jedoch eine Anhäufung von Widersprüchen zu den Aussagen anderer Zeugen wie auch zu seinen eigenen Aussagen:

„Statutory declaration“ vom 29.4.2002:

Laut der von ***7*** am 29.4.2002 unterfertigten „eidesstattlichen Erklärung“ habe der Bf. ihm 1997 sein Unternehmen angeboten. Laut seiner Aussage vom 11.1.2007, habe ihn jedoch der Bruder des Bf. gefragt, ob er die ***3*** übernehmen wolle (HV-Protokoll, S. 3).

Laut der schriftlichen Erklärung habe der Bf. zu der Zeit, als er auf ***7*** zugekommen sei, auch andere interessierte Käufer gehabt. Das widerspricht der Aussage ***7*** vom 11.1.2007, wonach Investoren, mit denen der Bf. früher verhandelt habe, ausgestiegen seien und deshalb an ihn herangetreten worden sei (HV-Protokoll, S. 3).

7 habe sowohl ***8*** als auch ***5*** gegründet und beide seit deren Gründung besessen. Nachdem im Dezember 1997 eine endgültige Einigung hinsichtlich des Kaufpreises und der Bedingungen des Erwerbs erzielt worden sei, seien die Verträge betreffend die Aktienübertragung im Februar 1998 unterschrieben worden. Ab Jänner 1998 habe ihn der Bf. laufend über die Verhandlungen mit der englischen Investorengruppe informiert. Im Zuge der durchgeführten Hausdurchsuchungen wurden zwar die im Februar und März unterschriebenen Verträge sowie Unterlagen betreffend die Verhandlungen mit der ***21***-Gruppe, jedoch keine Unterlagen betreffend die behauptete Einigung mit ***7*** gefunden.

7 sei Anfang 1998 vom Bf. informiert worden, dass eine Gruppe englischer Investoren sehr großes Interesse an der ***3*** gezeigt hätte, woraufhin er nach anfänglichen Diskussionen zugestimmt hätte, dass ***5*** 50 % der Anteile an der ***3*** an ***4*** Plc. verkauft, und er nach weiteren Diskussionen den Bf. mit dem Verkauf weiterer Anteile an die ***21***-Gruppe beauftragt habe. Tatsächlich wurde die Aufteilung der Anteile an der ***3*** in einen Kauf- und einen Tauschvertrag bereits in der Besprechung vom 10.1.1998 festgesetzt und wurde nicht nachträglich über einen Verkauf der restlichen 50 % der Anteile an die ***21***-Gruppe verhandelt.

Abschließend erklärte ***7***, dass er der einzige Eigentümer und die einzige auf den Konten der ***5*** zeichnungsberechtigte Person sei, was jedoch der Aussage der Verwaltungsrätin ***10*** vom 18.4.2001 widerspricht, wonach auf den Bankkonten der ***5*** sie kollektiv mit der ***9*** zeichnungsberechtigt gewesen sei.

Hauptverhandlung vom 11.1.2007:

Am 11.1.2007 sagte ***7*** aus, dass er neben ***8*** in Liechtenstein noch eine Firma, die als deren Tochtergesellschaft eingetragen gewesen sei, nämlich ***5***, gehabt habe (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 3). Eine Eintragung als Tochtergesellschaft gibt es bei einer liechtensteinischen Anstalt allerdings nicht.

5 sei Ende 1997, so um den August herum, gegründet worden. Im Oktober/November 1997 habe ihn ***19*** gefragt, ob er die ***3*** übernehmen wolle (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 3). Abgesehen davon, dass ***5*** nachweislich erst am 16.1.1998 gegründet wurde (Statuten, Registerauszug), erfolgte die Gründung der ***5*** zwecks Erwerb der Beteiligung (***18***, HV 12.3.2007, S. 6, 7). Laut Aussage ***7***s wäre die ***5*** aber im August gegründet worden, bevor die Übernahme der ***3*** überhaupt erstmals ein Thema war. Wenn die Gründung von ihm beauftragt worden wäre, wäre wohl davon auszugehen, dass ihm der Zusammenhang zwischen Beteiligungserwerb und Gründung der Anstalt bekannt gewesen wäre.

Es sei deshalb an ihn herangetreten worden, weil ***Bf.*** früher mit Investoren verhandelt gehabt habe und diese ausgestiegen seien (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 3). Im Oktober/November 1997 waren die Verhandlungen mit ***21*** jedoch nicht unterbrochen, sondern hatte ***21*** lt. eigenen Angaben erst kurz vor Weihnachten Bedenken hinsichtlich des Geschäfts (HV-Protokoll vom 4.6.20007, S. 3, 6), was sich ungefähr mit der Aussage des Bf. deckt, dass ***21*** Mitte Dezember 1997 ausgestiegen sei (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 8).

Laut ***7*** hätten sie einen Deal für Dezember 1997, den Preis und wie die Übergabe der Aktien erfolgen sollte, vereinbart (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 4). Die vom Bf. als unbedingte Voraussetzung für einen Erwerb der Anteile genannte Einigung mit dem Finanzamt wurde von ***7*** nie erwähnt. Ungewöhnlich ist auch, dass obwohl der Kaufpreis angeblich bereits im Dezember 1997 festgestanden sei, in der ersten schriftlichen Vereinbarung zwischen ***1*** und ***5*** vom 31.1.1998 nur die Dividendenberechtigung von ***1*** in Höhe von ATS 6,9 Mio. aber kein Kaufpreis genannt wurde.

Hinsichtlich der geplanten Bezahlung der Anteile gab ***7*** auf Befragen an, dass er persönliches Vermögen in Südafrika verkauft habe und eben ein Venture gesucht habe (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 5). Demgegenüber steht, dass die Zahlung von ***5*** an ***1*** erst nach Zahlung durch die britischen Investoren erfolgte und kein Geld von ***7*** geflossen ist.

Laut seiner Aussage habe ***7*** die ***Bf.*** zuerst nach dem Wert gefragt und sie hätten diesen Wert angegeben und ihm gesagt, dass er diesen Preis zahlen solle. Es sei eine Vermögensaufstellung gemacht und die Aktien auf ihren Wert überprüft worden. Es seien ihm

einfach Zahlen von deren Wirtschaftsprüfern übersandt worden (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 5). Im Gegensatz dazu führte der Bf. im Zuge seiner Einvernahme am 6.11.2006 (S. 8) aus: „Ich habe ***7*** auch von den Engländern erzählt und habe gesagt, dass wir große Chancen haben in England 40 - 60 Anlagen zu verkaufen. Wir haben das ausgerechnet und ***7*** war von seiner Seite für solche Projekte sehr aktiv, er hat auch dann selber Hochrechnungen gemacht und so hat sich der Preis mit ca. 17 oder 17,5 Mio. ATS ergeben.“ Während also laut ***7*** eine Vermögensaufstellung ausschlaggebend für den Preis gewesen sei, sei es laut dem Bf. die Aussicht auf künftige Anlagenverkäufe nach England gewesen. Weiters erklärte der Bf., dass der Vorteil bei ***7*** gewesen sei, dass er ohne einer Due Diligence Prüfung das Unternehmen gekauft habe (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 13), dieser gab jedoch an, dass die Aktien auf ihren Wert überprüft worden seien.

Im Jänner oder Februar habe dann die Firma in England wieder Interesse gehabt. Die englische Firma habe dann erfahren, dass bereits ein Deal stattgefunden habe und wenn sie wirklich interessiert wären, dann müssten sie die ***5***, den neuen Besitzer, kontaktieren. Das sei geschehen. Die englische Firma habe ***Bf.*** gebeten, ihn oder die Besitzer der ***5*** zu fragen (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 7). Wie sich aus einem Schreiben der für die britischen Investoren tätigen Wirtschaftsprüfungskanzlei Deloitte & Touche vom 29.4.1998 eindeutig ergibt, war diese damals aber der Ansicht, dass ***5*** dem Bf. zuzurechnen sei („We have assurances from Mr. ***Bf.*** that the above Liechtenstein Trust is wholly controlled by him. Mr. ***Bf.*** is an Austrian resident for taxation purposes. The 50 % shareholding held by this trust can therefore be deemed to be held solely by Mr. ***Bf.***.“).

7 gab an, er habe seine Aktien verkaufen sollen und ***21*** würde dann 50 % der Aktien kaufen. Am Ende sei daraus ein Joint-Venture geworden. Sie hätten bereits eine ***29*** Ltd. in England gegründet gehabt und diese englische Firma habe bereits seit einigen Jahren eine Geschäftstätigkeit gehabt (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 7). Obwohl ***7*** behauptet, dass die ***5*** ausschließlich ihm zuzurechnen sei und diese nach Beteiligungserwerb 50 % der Anteile an der ***4*** Ltd. hielt, weiß er nicht, dass die ***4*** Ltd. erst am 28.11.1997 (s. Anhang 1 zum Gesellschaftervertrag vom 3.3.1998) eigens zum Zweck des Erwerbes von Anteilen an der ***4*** Aktiengesellschaft gegründet wurde und vorher keine Geschäftstätigkeit ausübte (***21***, HV-Protokoll vom 4.6.2007, S. 5).

7 erklärte, nach 6 Monaten die Aktien zurückgegeben zu haben (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 15). Der Grund warum diese Firmen nie so Erfolg gehabt hätten, sei eigentlich der gewesen, dass sie immer hohe Forderungen gehabt hätten und sehr anspruchsvoll gewesen seien und auch sehr eng nach englischem Recht strukturiert gewesen seien und eben auf dem internationalen Plan nicht sehr erfolgreich gewesen seien (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 15, 16). Tatsächlich erwarb die ***4*** Ltd nach Geltendmachung von Garantieansprüchen durch die britischen Investoren mit Vertrag vom 28.6.2001 – und somit nicht nach 6 Monaten, sondern nach mehr als 3 Jahren – im Gegenzug gegen Entfall sämtlicher

Gewährleistungsansprüche die restlichen 50 % der Anteile und wurde damit zur Alleingesellschafterin der ***4*** GmbH. Laut ***21*** (HV-Protokoll 4.6.2007, S. 8) habe es im ersten Jahr gut funktioniert, weil sie mehr Maschinen verkauft und gute Lieferverträge ausgehandelt hätten, die Gewinne hätten begonnen anzusteigen; im zweiten Jahr hätten sie dann allerdings Qualitätsprobleme mit den Lieferanten aus Osteuropa gehabt. Auch das widerspricht klar den Erklärungsversuchen von ***7***.

Einvernahme vom 20.1.2014:

Am 20.1.2014 wurde ***7*** neuerlich als Zeuge einvernommen, diesmal vor dem BFG. Seine Aussagen wichen dabei teils gravierend von seinen früheren Aussagen ab.

Er führte aus, dass er aufgrund großer finanzieller Schwierigkeiten in Afrika über die ***9*** die ***8*** gegründet habe und unter dieser Gesellschaft habe er die ***5*** und ***22*** gegründet. Der Grund für die Errichtung dieser Firmen sei die Beschaffung von Baumaterialien und technischen Ausrüstungen für Afrika gewesen (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 2, 3). Das trifft zwar auf ***22*** nicht aber auf ***5*** zu, bei der es sich um eine reine Holdinggesellschaft gehandelt hat (Aussage ***10*** vom 18.4.2001), die nur zwecks Erwerb der Beteiligung an der ***4*** GmbH gegründet wurde (***18***, HV 12.3.2007, S. 6, 7).

Während ***7*** am 11.1.2007 aussagte, die ***Bf.*** hätten finanzielle Mittel gebraucht (HV-Protokoll, S. 4) und er habe persönliches Vermögen in Südafrika verkauft und ein Venture gesucht (HV-Protokoll, S. 5), sagte er am 20.1.2014, dass er der Firma von ***Bf.*** kein Kapital zur Verfügung gestellt habe (Niederschrift, S. 3).

Die Firma sei ihm zum Kauf angeboten worden, weil sie zu dieser Zeit ein finanzielles Problem gehabt habe. Er wisse nicht mehr, warum sie diese finanziellen Probleme gehabt hätten, das sei nicht seine Angelegenheit gewesen (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 3). Ein wirtschaftlich denkender Investor interessiert sich sehr wohl dafür, warum ein potentiell Übernahmziel finanzielle Probleme hat, da dies dessen Wert und in der Regel auch dessen weitere Entwicklung beeinflusst. Im Übrigen wiederholte der Bf. mehrfach, dass der Kauf unter der Voraussetzung einer Einigung mit dem Finanzamt vereinbart worden sei (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 7f). Auch in der Ergänzung zum Vorlageantrag vom 7.3.2007 wurde argumentiert, dass ein mündlicher Vertrag unter der aufschiebenden Bedingung einer Einigung mit dem Finanzamt vorgelegen sei. Hätte es diese Vereinbarung tatsächlich gegeben, wäre davon auszugehen, dass ***7*** von den Schwierigkeiten in Zusammenhang mit der Betriebsprüfung gewusst hätte.

Preisbildend sei lt. ***7*** vor allem das Warenlager gewesen. Er sei am Verkauf der Waren interessiert gewesen. Sie hätten ziemlich viele Maschinen gehabt (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 4). Diese Aussage widerspricht einerseits seinen eigenen Ausführungen vom 11.1.2007, wonach die ***Bf.*** einen Wert angegeben hätten, den er habe zahlen sollen; es

sei eine Vermögensaufstellung gemacht worden (HV-Protokoll, S. 5), und andererseits auch der Aussage des Bf. vom 6.11.2006 (HV-Protokoll, S. 7, 10), wonach ***21*** von ihnen verbindliche Lieferzeiten hätte haben wollen, die sie auf Grund der mangelnden Liquidität nicht habe einhalten können und die von ***21*** bestellten Maschinen nicht fertig gestellt werden hätten können, weil die Motoren nicht geliefert worden seien, weil zwei früher gelieferte nicht bezahlt worden seien. Das spricht eindeutig dagegen, dass sie viele Maschinen hatten und das Warenlagen preisbestimmend war.

Über Befragen, weshalb er davon ausgegangen sei, dass der Erwerb der Firma für ihn profitabel sein könnte, sagte er nur ganz allgemein: „Wenn ich zB etwas günstig erwerben kann, sehe ich die Möglichkeit etwas daraus zu machen. Ich habe die Möglichkeit gesehen, einen Nutzen daraus zu ziehen“ (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 4). Laut dem Bf. (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 8f) sei die Möglichkeit eines riesengroßen Auftrags von der ***21***-Gruppe ausschlaggebend gewesen: „Das war natürlich Grundvoraussetzung für den Kauf für ***7***, der genau gewusst hat, dass für mobile Brechanlagen das größte Potenzial in England ist.“ Wenn er die ***4*** (über die ***5***) gekauft hätte, wäre davon auszugehen, dass er von diesem angeblich in Aussicht gestellten Großauftrag der ***21***-Gruppe wüsste.

Laut ***7*** habe er den Erwerb der Firma mit seinen eigenen finanziellen Mitteln finanziert. Er habe die finanziellen Mittel intern und über seine Partner in den Firmen aufgebracht (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 4). Die Kaufpreiszahlung an ***1*** erfolgte jedoch nicht aus Mitteln von ***7***, sondern es wurde einfach ein Teil des von den britischen Investoren an die ***5*** gezahlten Kaufpreises weiterüberwiesen.

Über Befragen, wer Käufer der Anteile gewesen sei, gab er an, jetzt nicht mehr genau zu wissen, ob es die ***5*** oder die ***8*** gewesen sei (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 5). Angesichts der Tatsache, dass ***5*** eigens zum Erwerb der ***4*** AG gegründet wurde (Aussage ***18***, HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 6), verwundert es doch, dass ein so wesentliches „Detail“ dem angeblichen „Eigentümer“ nicht im Gedächtnis bleibt.

Über Befragen, weshalb er den Erwerb nicht über die ***8*** abgewickelt habe, führte er aus, dass sie verschiedene Bereiche in den Firmen gehabt hätten. Die ***5*** habe Wirtschaftsgüter gekauft und verkauft und zwar zum Teil über Vertriebsfirmen. Er sei verantwortlich gewesen für den täglichen Geschäftsablauf (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 6). Laut Aussage der Verwaltungsrätin ***10*** vom 18.4.2001 fungierte die ***5*** jedoch lediglich als Holdinggesellschaft. Das würde jemand, der für den täglichen Geschäftsablauf verantwortlich war, selbstverständlich wissen.

Über Befragen, wem er den Auftrag zur Gründung der ***5*** gegeben habe, erklärte er, dass er in den späten 90iger Jahren zuerst ***22*** und dann ***5*** gegründet habe, beides sei über die ***9*** gelaufen. Er habe damals Herrn ***18*** und Frau ***10*** kontaktiert. Der Eigentümer der Firma ***9*** sei Herr ***17*** gewesen. Mit ihm habe er nicht viel

Kontakt gehabt (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 6). Laut Aussage von ***18*** (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 4) sei allerdings Herr ***17*** ursprünglich der Ansprechpartner von ***7*** gewesen und habe dieser das alles für Herrn ***7*** gemacht.

7 führte weiter aus, er habe mit Herrn ***18*** und Frau ***10*** persönlich und mündlich die Geschäfte besprochen (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 6). ***18*** hat ihn nach eigener Aussage (HV-Protokoll vom 12.3.2007, S. 4, 15) jedoch nie gesehen.

Auf dem Bankkonto der ***5*** sei er zeichnungsberechtigt gewesen und er habe die ***9*** bevollmächtigt. Es sei entweder Herr ***18*** oder Frau ***10*** gewesen (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 6). Laut Aussage von ***10*** vom 18.4.2001, war aber nur sie kollektiv mit der ***9*** auf den Bankkonten der ***5*** zeichnungsberechtigt.

Während ***7*** am 11.1.2007 sagte, dass nachdem die Transaktion abgeschlossen gewesen sei, ihn der Bf. kontaktiert und ihn gebeten habe, ob er nun die Überweisung vornehmen könne und er habe ja gesagt; er habe das nicht selber gemacht (HV-Protokoll, S. 9) behauptete er am 20.1.2014, er selbst habe ***9*** den Auftrag zur Kaufpreiszahlung erteilt (Niederschrift, S. 7).

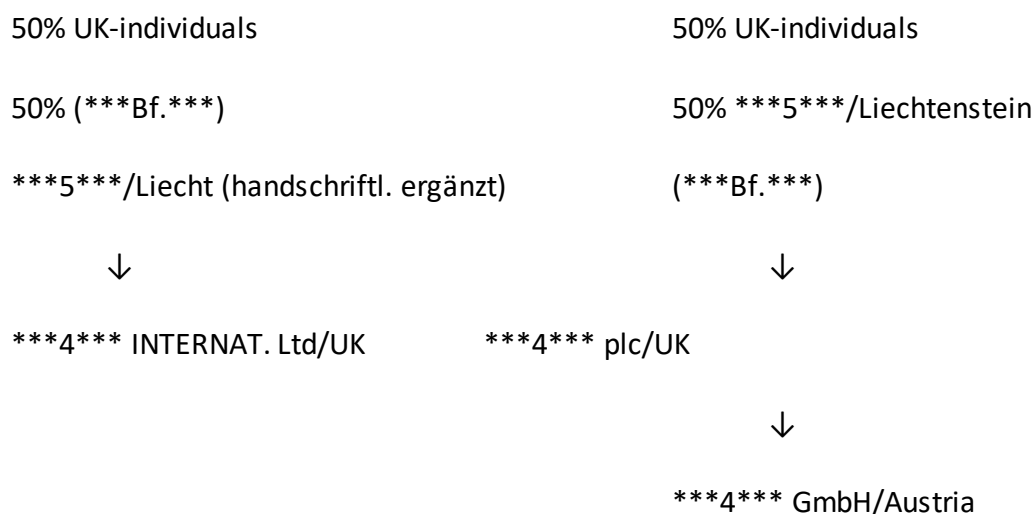
Am 20.1.2014 erklärte er, dass er ***21*** auf den diversen internationalen Baumessen getroffen habe (Niederschrift, S. 7). Dagegen sagte er am 11.1.2007 (HV-Protokoll, S. 7), dass er niemals persönlich mit jemandem von der ***21***-Gruppe gesprochen habe, was auch von ***21*** bestätigt wurde (HV-Protokoll vom 4.6.2007, S. 8), der auf die Frage, wann er ihn kennen gelernt habe, antwortete: „Getroffen habe ich ihn nie“.

Es kann daher auch nicht sein, dass – wie von ***7*** weiter behauptet – Herr ***21*** persönlich an ihn herangetreten sei, weil er gehört habe, dass ***7*** eine Vereinbarung mit den ***Bf.***-Brüdern getroffen habe, und ***21*** ihn gefragt habe, ob er allenfalls die ***5*** verkaufen würde (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 7).

Ebenso wenig trifft es zu, dass ***21*** gewusst habe, dass ***7*** hinter der ***5*** gestanden sei, weil die Welt dieser speziellen Industrie sehr klein sei und er ihn im April (genaues Jahr unbekannt) auf der BAUMA in München getroffen habe (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 7). Laut Aussage des Bf. vom 6.11.2006 war ***21*** zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt, „wer ***5*** ist“ (HV-Protokoll, S. 15). Die Frage, ob er sich erkundigt habe, wer hinter ***5*** steckt, verneinte ***21*** und führte weiter aus, dass man während der rechtlichen Überprüfung natürlich überprüft habe, wer hinter ***5*** gestanden sei, es aber einfach unmöglich sei, sämtliche Informationen zu bekommen über eine Körperschaft wie ***5*** (HV-Protokoll vom 4.6.2007, S. 4). Auf die Fragen, ob er Herrn und Frau ***Bf.*** auch persönlich in die Pflicht und Haftung bekommen wollte, weil er das Geschäft mit der Fa. ***5*** machen musste, deren Eigentümer ihm nicht bekannt war, sagte ***21***: „Ja, genauso war es“ (HV-Protokoll vom 4.6.2007, S. 12).

In einem Schreiben des von den britischen Investoren beigezogenen Wirtschaftsprüfers, Deloitte & Touche vom 29.4.1998 an die britische Finanzverwaltung betreffend ***5*** wurde mitgeteilt: „We have assurances from Mr. ***Bf.*** that the above Liechtenstein Trust is wholly controlled by him. [...] The 50 % shareholding held by this trust can therefore be deemed to be held solely by Mr. ***Bf.***.“ Zwar wurde in einem späteren Schreiben von Deloitte & Touche vom 9.4.2001 ausgeführt: „Our files do not contain any evidence as to the ownership of/or interests in ***5*** Investment Establishment. [...] We did not receive the assurances set out in the letter. We conclude therefore that the statement made in the letter was unsupported by any evidence. We are unable to determine whether Mr. ***Bf.*** controlled the Trust.“ Auch wenn die Erklärung von Deloitte & Touche vom 29.4.1998 mit rund drei Jahre später somit insofern widerrufen wurde, als sie in ihren Akten keine Beweise hinsichtlich der Eigentümerschaft an ***5*** hätten und sie nicht hätten feststellen können, ob der Bf. oder jemand anderer ***5*** kontrolliert habe, bestätigen die beiden Schreiben doch anschaulich, dass auch nach dem Anteilserwerb die britischen Investoren davon ausgegangen sind, dass der Bf. der wirtschaftlich Berechtigte der ***5*** war.

In einer Beilage zu einem Schreiben von Deloitte & Touche, Nottingham vom 17.3.1999 an ***21*** wird die damalige Firmenstruktur in einem Organigramm wie folgt dargestellt:



In einem Fax vom 14.12.2000 an Rechtsanwalt SEABORN Jones mit dem handschriftlichen Vermerk „in confidence - A. ***24***“ steht in Bezug auf ***4***: „The Company continues to be run and owned in part by the ***Bf.*** family.“

Auch diese Schreiben stehen somit in unüberwindbarem Widerspruch zur Aussage ***7*** vom 20.1.2014, dass ***21*** gewusst habe, dass er hinter ***5*** gestanden sei.

Über Befragen, ob ***7*** in die Verhandlungen über die Veräußerung der Anteile an die ***21***-Gruppe eingebunden war, wurde als Antwort protokolliert: „Weder ich noch die ***Bf.***-Brüder waren an diesen Verhandlungen eingebunden. ***Bf.*** war ansonsten für mich als Manager oder Geschäftsführer tätig und zwar für die Vermarktung der Maschinen.“

Bf. hat sich mit dem Verkauf befasst. Er war hauptsächlich auf Auftragsbasis beschäftigt. Herr ***Bf.*** war auch bei den Verkaufsverhandlungen betreffend Preisbildung nicht involviert. Er war auch nicht beauftragt, die Abwicklung vorzunehmen“ (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 7, 8).

Laut Schreiben des ***FA*** vom 24.3.2014 würde nach den eigenen Aufzeichnungen die Protokollierung nicht mit der tatsächlichen Antwort übereinstimmen und werde daher folgende Korrektur im ersten Satz begehrt: „Ich habe Herrn ***21*** getroffen und mit ihm verhandelt. Bei den Verkaufsverhandlungen betreffend die Preisbildung war Ing. ***Bf.*** nicht involviert. Ing. ***Bf.*** hat mit dem Verkauf der Anteile nichts zu tun gehabt.“

Am 11.1.2007 hatte ***7*** diesbezüglich noch behauptet, er habe ***Bf.*** gebeten die Verhandlungen zu führen, ***Bf.*** habe mit der ***21***-Gruppe verhandelt und er habe niemals persönlich mit jemandem von der ***21***-Gruppe gesprochen (HV-Protokoll vom 11.1.2007, S. 7). Auch aus den Aussagen des Bf. (HV-Protokoll vom 6.11.2006, S. 12, 14, 15) und von ***21*** (HV-Protokoll vom 4.6.2007, S. 10) ergibt sich, dass die Verhandlungen mit dem Bf. und nicht mit ***7*** geführt wurden. Dass die Verhandlungen vom Bf. geführt wurden ergibt sich auch aus einem Fax vom 13.1.1998 der Rechtsanwälte WEISS-TESSBACH bezüglich der Besprechung in Salzburg am 10.1.1998, an der u.a. ***21*** und ***Bf.*** teilnahmen, und bei der die vorgeschlagene Struktur für die Übernahme der ***3*** besprochen wurde, sowie dem mit 5.2.1998 datierten „Letter of Intent“ zwischen ***21*** „and other investors“ und ***Bf.*** „acting in his own name and in the name and on behalf of all members of the ***Bf.*** family“, dessen Text im Wesentlichen dem nicht unterschriebenen Grundsatzübereinkommen entspricht und der von ***Bf.***, ***21*** und ***24*** unterfertigt wurde.

Die unzutreffende Behauptung jemanden auf diversen Messen getroffen und dann über einen Beteiligungsverkauf mit ihm verhandelt zu haben, obwohl man ihm noch nie begegnet ist und diese Person nicht einmal weiß, dass man angeblich „Eigentümer“ des Übernahmeziels ist, ist kein unwesentliches Detail in dem man sich mal irren kann, sondern es deutet vielmehr auf eine (misslungene) Gefälligkeitsaussage hin, mit welcher ***7*** versuchte die Involvierung des Bf. möglichst kleinzureden.

7 sagte weiter aus, dass 2000 oder 2001 an die ***21***-Gruppe verkauft worden sei (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 8). Die Verträge sowohl über den Ankauf und als auch den Verkauf der Anteile bzw. über die Sacheinlage wurden aber am 3.3.1998 unterzeichnet. Dass ein (wirtschaftlicher) Eigentümer glaubt, Anteile seien erst zwei oder drei Jahre nach deren Erwerb veräußert worden, obwohl der Kaufvertrag zum Erwerb der Anteile zeitgleich mit dem Verkauf abgeschlossen wurde, ist realitätsfremd.

Ganz allgemein fällt auf, dass die Aussagen von ***7*** im Zuge der Hauptverhandlung im Jahr 2007 sehr viel eher mit den damaligen Aussagen des Bf. übereinstimmen als seine

Aussagen im Jahr 2014, was darauf hindeutet, dass er bei dem von ihm selbst eingestandenen Treffen vor der Hauptverhandlung entsprechend gebrieft wurde.

Wie oben ausführlich dargestellt, liegen somit hinsichtlich der Aussagen des ***7*** nicht bloß Gedächtnislücken und Widersprüche in unwesentlichen Details vor, die zumindest teilweise durch den langen Zeitablauf erklärbar wären, sondern widerspricht ***7*** seinen eigenen früheren Aussagen und jenen anderer Beteiligter auf so eklatante Art und Weise, dass seine Aussagen – und insbesondere auch seine Aussage, dass er die ***5*** seit der Gründung besessen habe (Niederschrift vom 20.1.2014, S. 5) – unglaublich sind. Es ist daher davon auszugehen, dass ***7*** nicht der wirtschaftlich Berechtigte der ***5*** war, sondern er nur „vorgeschoben“ wurde.

Urteil vom 4.6.2007

Das Landesgerichts Linz hat mit Urteil vom 4.6.2007 nicht – wie in der Berufung vom 14.8.2008 angedeutet – ***7*** als wirtschaftlich Berechtigten festgestellt, sondern ausgeführt, dass keine Feststellung hinsichtlich der behaupteten beherrschenden Stellung von ***7*** getroffen werden könnte. Im Urteil wurden „schwerwiegende Verdachtsmomente gegen den Bf.“ aufgezählt und ausgeführt, dass Anklage und Finanzbehörde wiederholt schlüssige Argumente dafür geliefert hätten, dass ***7*** als „Eigentümer“ der ***5*** bloß vorgeschoben worden sei, tatsächlich aber der Bf. „Beherrscher“ der ***5*** gewesen sei. Dennoch würden Zweifel verbleiben, die positiven Feststellungen im Sinne der Anklage entgegenstünden. Da die Würdigung der Ergebnisse des Beweisverfahrens Zweifel an einem schuldhaften Verhalten des Bf. [Anm.: was selbstverständlich kein Tatbestandsmerkmal in Bezug auf das Bestehen des Abgabenanspruchs ist] bestehen ließe, vermöge das erkennende Gericht belastende Feststellungen im Sinne dieser Vorwürfe nicht mit der für das Strafverfahren erforderlichen Sicherheit zu treffen.

Das Urteil des Landesgerichts und die diesem zugrundeliegenden Beweismittel ändern damit nichts an der Einschätzung, dass die Stellung des ***7*** als „wirtschaftlich Berechtigter“ der ***5*** nicht nachgewiesen wurde. Abgesehen davon, wäre die Beurteilung des Gerichts bei zusätzlicher Kenntnis der Aussagen von ***7*** im Jahr 2014 wahrscheinlich anders ausgefallen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die gegenständlichen Berufungen vom 19.08.2005 (RV/5100349/2007) und 5.8.2008 (RV/5100964/2008) waren am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig

und sind somit gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO traten die §§ 303 und 304 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 14/2013 mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

§ 304 BAO, in der Fassung des BGBl. I Nr. 62/2018, trat gemäß § 323 Abs. 56 BAO mit 1. Jänner 2019 in Kraft.

Die Regelungen über die Verfahrenswiederaufnahme sind verfahrensrechtliche Regelungen. Es ist herrschende Meinung (vgl. auch VwGH 23.9.2014, Ro 2014/11/0083), dass die im Zeitpunkt einer Entscheidung durch verwaltungsgerichtliches Erkenntnis geltende Verfahrensrechtslage für diese Entscheidung anzuwenden ist, auch wenn sich die Verfahrensrechtslage seit der Erlassung des angefochtenen Bescheides geändert hat. Eine Ausnahme dazu besteht allerdings, wenn es dadurch zu einer (verfassungswidrigen) Verschlechterung der Rechtsposition des Antragstellers aufgrund der Erledigung der Berufung/Beschwerde erst nach Inkrafttreten einer neuen Rechtslage käme (vgl. z.B. BFG vom 20.12.2017, mit Verweis auf VfGH 28.9.2011, B1129/10).

Zum Zeitpunkt der Einbringung der verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmeanträge in den Jahren 2005 und 2007 bzw. der diesbezüglichen Berufungen in den Jahren 2005 und 2008 lautete § 303 Abs. 1 und 2 BAO (BGBl. I Nr. 97/2002, alte Fassung, aF):

- (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und
- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

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

- (1) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Nunmehr lautet § 303 Abs. 1 bis 3 BAO (idF BGBl. I 14/2013, neue Fassung, nF):

- (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn
- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

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

- (1) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:
- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
 - b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.
- (2) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

Die Novellierung der Regelungen über die Verfahrenswiederaufnahme durch das FVwGG 2012 (BGBl. I 14/2013) ändert wegen des abschließenden, unveränderten Teiles von § 303 Abs. 1 BAO („und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“) nichts am Erfordernis der Entscheidungswesentlichkeit (vgl. diesen Begriff bei Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 43) bzw. Erheblichkeit (vgl. diesen Begriff bei Althuber in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, 821 f.) des Wiederaufnahmegrunds.

Die Umformulierung der einleitenden Regelung für die beantragte Wiederaufnahme von früher: „Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr

zulässig ist ...“ auf jetzt: „Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei ... wiederaufgenommen werden, wenn ...“:

- ändert nichts am Erfordernis, dass das wiederaufzunehmende Verfahren durch Bescheid abgeschlossen sein muss (was im vorliegenden Fall unstrittig gegeben ist);
- lässt das Erfordernis der formellen Rechtskraft des Bescheides entfallen (welche aber im vorliegenden Fall ohnehin unstrittig vorliegt) und
- erfordert zusätzlich zur Erfüllung zumindest eines Wiederaufnahmetatbestands und zu dessen Entscheidungswesentlichkeit/Erheblichkeit auch eine abschließende Ermessensübung („kann“), damit die Verfahrenswiederaufnahme verfügt werden darf.

Neu hervorgekommene Tatsachen sind (wie schon nach der alten Rechtslage) weiterhin dadurch gekennzeichnet, dass sie im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind.

Nach den Gesetzesmaterialien (RV 2007 BlgNR 24. GP) trägt die Änderung der Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtspolitischen bzw. verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Unterschiede bei der Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen Rechnung und ist eine Harmonisierung der Rechtslage für amtswegige wie für antragsgebundene Wiederaufnahmen des Verfahrens sachgerecht.

Das Erfordernis der Antragstellung innerhalb einer Frist von drei Monaten (gemäß § 303 Abs. 2 BAO aF) ab Kenntnisaufnahme von den neu hervorgekommenen Umständen ist mit der Novellierung entfallen, sodass sich eine Überprüfung der vom ***FA*** mit Bescheid vom 15.7.2008 monierten Versäumnis der Dreimonatsfrist erübrigt.

Auch durch den Entfall der Wortgruppe „ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten“ wurde eine Gleichstellung mit der Behandlung der Behörde bei der amtswegigen Wiederaufnahme bewirkt und ist die im bisherigen Verfahren teilweise strittige Frage des Verschuldens daher nicht mehr zu prüfen.

§ 304 BAO idF BGBl. I Nr. 57/2004 sah vor, dass nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, sofern ihr nicht ein innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre (lit. a), oder vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides (lit. b) eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Nach nunmehr geltender Rechtslage ist gemäß § 304 BAO (idF BGBl. I Nr. 62/2018) nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wird (lit. a) oder innerhalb von

drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird (lit. b).

Nach § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Der Abgabenanspruch entsteht gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO für die zu veranlagende Abgabe (z.B. die Einkommensteuer) grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO (idF BGBl. I Nr. 9/2010) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Die Einkommensteuer 1998 verjährt grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2003, infolge der Bescheiderlassung am 26.9.2002 verlängerte sich die Verjährungsfrist bis 31.12.2004. Mangels Verlängerungshandlung im Jahr 2004 wäre zum Zeitpunkt der Einbringung des ersten Wiederaufnahmeantrags am 23.06.2005 zwar bereits Verjährung eingetreten, die 3-Jahresfrist nach § 304 lit. b BAO (nF) war jedoch noch nicht abgelaufen, sodass der Antrag fristgerecht eingebracht wurde. Das gleiche gilt auch für den zweiten Wiederaufnahmeantrag vom 02.08.2005.

Zum Zeitpunkt der Einbringung der ersten beiden Wiederaufnahmeanträge war hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 und 2000 noch keine Verjährung eingetreten und die Antragstellung damit fristgerecht.

Hinsichtlich des dritten Wiederaufnahmeantrags vom 09.05.2007 war jedoch sowohl die Verjährungsfrist als auch die 3-Jahresfrist bereits abgelaufen, sodass der Antrag nach neuer Rechtslage nicht fristgerecht eingebracht wäre. Unter Zugrundelegung der siebenjährigen Verjährungsfrist (lit. a) bzw. einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides (lit. b), wie in § 304 BAO zum Zeitpunkt der Einbringung des Antrags vorgesehen, wurde der Antrag jedoch fristgerecht eingebracht. Die Anwendung der neuen Rechtslage würde daher dazu führen, dass der ursprünglich zulässige Antrag nachträglich unzulässig würde und es so zu einer Verletzung des Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf käme, weshalb hinsichtlich des dritten Wiederaufnahmeantrags weiterhin § 304 BAO aF heranzuziehen ist.

Es berechtigen nur solche Tatsachen oder Beweismittel zur Wiederaufnahme, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, jedoch mangels

Kenntniserlangung durch die Abgabenbehörde oder die Partei (§ 78 BAO) nicht berücksichtigt werden konnten.

Dabei ist ein neu hervorgekommenes Beweismittel nicht nur eine bereits vorliegende Zeugenaussage, sondern auch die Namhaftmachung eines Zeugen, der in der Lage ist, über ein entscheidungsrelevantes Beweisthema eine Aussage zu machen (VwGH 16.2.1994, 90/13/0003).

Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat – bei Geltendmachung des Wiederaufnahmetatbestandes der neu hervorgekommenen Tatsachen – insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen sind“. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem derartigen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist (vgl. VwGH Ro 2016/15/0036, 29.03.2017).

Der Antragsteller ist behauptungs- und beweispflichtig für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes (vgl. z.B. VwGH 23.09.2010, 2010/15/0144).

Als neu hervorgekommen wurden in den Wiederaufnahmeanträgen folgende Beweismittel angeführt:

- Kopie eines mit 15.1.2002 datierten, Formulars bzgl. der „Sicherstellung der Einhaltung der Sorgfaltspflichten“ betreffend ***5***
- Mandatsvertrag vom 20.11.2001 betreffend die Verwaltung der ***8***
- Sorgfaltspflichtunterlagen zur ***11***
- Zessionserklärung betreffend ***5*** vom 16.1.1998
- Erklärung von ***17*** vom 26.3.2007
- Zeugenaussage von ***18***

Die o.a. Unterlagen waren zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung im Jahr 2002 bereits existent bzw. beziehen sich die Zeugenaussagen auf Wahrnehmungen vor diesem Zeitpunkt. Aufgrund der unstrittigen Angaben des steuerlichen Vertreters des Bf. über die Erlangung der Unterlagen ist davon auszugehen, dass ihm die Unterlagen zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht bekannt waren. Die Argumentation des steuerlichen Vertreters, dass die „sachbezogene Zeugnisfähigkeit“ von ***17*** und ***18*** erst mit Hervorkommen der Zessionsurkunde bekannt geworden sei, erscheint daher plausibel. Es liegen somit grundsätzlich neu hervorgekommene Beweismittel vor.

Strittig war aufgrund des liechtensteinischen Spezialitätsvorbehalts im bisherigen Verfahren jedoch die Verwertbarkeit der sog. Sorgfaltspflichtunterlagen betreffend ***5*** und ***11*** sowie des Mandatsvertrags betreffend ***8***.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Beweisverwertungsverbote sind dem Abgabenverfahren grundsätzlich fremd.

Ein Beweisverwertungsverbot mit der Folge der Rechtswidrigkeit des Sachbescheides bei Verletzung eines Beweisverbotes besteht aber dann, wenn zwischenstaatliche Vereinbarungen gesetzesergänzenden Inhaltes (z.B. Rechtshilfeübereinkommen in Verbindung mit dem ARHG) bestehen und entsprechende Vorbehalte der Vertragsstaaten gemacht werden, die die Verwendung bestimmter Beweise durch bestimmte Behörden ausschließen (vgl. VwGH 08.10.2020, Ra 2020/13/0044).

Gemäß § 4 Auslieferungs- und Rechtshilfegesetz (ARHG) sind Bedingungen, die ein anderer Staat anlässlich der Bewilligung der Leistung von Rechtshilfe gestellt hat und die nicht zurückgewiesen wurden, einzuhalten.

Wird Rechtshilfe aufgrund zwischenstaatlicher Regelungen nur unter bestimmten Vorbehalten und Bedingungen gewährt, dürfen im Rechtshilfeweg erhobene Beweise nicht entgegen den gemachten Vorbehalten übernommen und verwertet werden. Dabei kommt es darauf an, unter welchen, von den inländischen Behörden nicht zurückgewiesenen Bedingungen die ausländischen Behörden die begehrte Rechtshilfe im konkreten Fall geleistet haben (VwGH 22.1.1992, 90/13/0237).

Laut Schreiben des Landesgerichts Linz wurde die Erfüllung des im Rahmen eines Kridaverfahrens gestellten Rechtshilfeersuchens vom Fürstlichen Landesgericht Vaduz an die Bedingung geknüpft, dass die übersandten Akten und Gegenstände im ersuchenden Staat weder zu Beweis- noch zu Erhebungszwecken in Abgabenverfahren verwendet werden dürfen. Diese Bedingung wurde nicht zurückgewiesen, sodass grundsätzlich sowohl die direkte als auch die indirekte Verwertung der Beweisergebnisse in Zusammenhang mit dem Rechtshilfeersuchen unzulässig ist.

Vom Beweisverwertungsverbot sind somit nicht nur die übermittelten Urkunden umfasst, sondern ist auch die indirekte Verwertung von Beweisergebnissen aus diesen Unterlagen untersagt.

Die o.a. Unterlagen wurden jedoch laut der am 19.8.2005 eingebrachten Berufung vom Bf. im Rahmen einer beim Liechtensteiner Landgericht zum Zweck, sich im Wiederaufnahmeverfahren bzw. in einem allfälligen Finanzstrafverfahren entlasten zu können, beantragten Akteneinsicht beschafft. Die Unterlagen wurden somit nicht in Umgehung des Beweisverwertungsverbots durch Akteneinsicht beim österreichischen, um Rechtshilfe ersuchenden Gericht, sondern unmittelbar beim Fürstlichen Landesgericht Vaduz, welches die Bedingung, dass die Akten weder zu Beweis- noch zu Erhebungszwecken in Abgabenverfahren

verwendet werden dürfen, aufgestellt hatte unter ausdrücklicher Anführung des Zwecks der Verwendung in einem abgabenrechtlichen Wiederaufnahmeverfahren angefordert. Durch die daraufhin erfolgte Übersendung der Unterlagen an den Bf. verzichtete das Landesgericht Vaduz auf den Vorbehalt, sodass diese Unterlagen keinem Beweisverwertungsverbot unterliegen.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist nach § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl. VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Als „Strohmann“ wird im Allgemeinen derjenige bezeichnet, der einen (verdeckten) Treuhandauftrag ausführt (VwGH 25.01.2006, 2002/13/0027).

Wie oben ausführlich dargestellt wurde, spricht die Beweislage dafür, dass ***7*** nur vorgeschoben wurde um eine Rückverfolgbarkeit der Einkünfte zum Bf. zu erschweren. ***7*** schien zwar auf der Zessionsurkunde als Zessionar und somit als Inhaber der Gründerrechte der ***5*** – und in der Folge auch auf dem von Dr. ***6*** ausgefüllten Formular – auf, dies allerdings offenbar nur als „Strohmann“ für den Bf.

Der mit den Wiederaufnahmeanträgen intendierte Nachweis, dass ***7*** der wirtschaftlich Berechtigte der ***5*** gewesen wäre und die Einkünfte daher ihm zuzurechnen wären, wurde somit nicht erbracht. Die Kenntnis der vorgelegten Beweismittel hätte daher in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt, weshalb die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren nicht erfüllt sind.

In der Berufung vom 14.8.2008 wurde vorgebracht, dass die Frage des wirtschaftlich Berechtigten auch eine wesentliche Vorfrage des Abgabenverfahrens im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. c BAO darstelle. Richtig sei zwar, dass ein freisprechendes Urteil nicht auch zwingend zu einer identen Entscheidung im Abgabenverfahren führen müsse. Dies betreffe aber nur die „Beweiswürdigung“ der Behörde in dem nach Stattgabe des Wiederaufnahmeantrages folgenden Verfahren. § 303 Abs. 1 lit. b und c würden sich jedoch nicht auf die Beweiswürdigung des Strafgerichtes beziehen, sondern nur darauf, dass das Strafgericht eine wesentliche Vorfrage in einem wesentlichen Punkt anders beurteilt habe (was bei der Frage

des wirtschaftlich Berechtigten der Fall gewesen sei und würde die Kenntnis dieser Umstände jedenfalls zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt haben) oder Tatsachen und Beweise hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden hätten können.

Auch dieses Vorbringen ist aus mehreren Gründen nicht zielführend:

Den Wiederaufnahmegrund bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betroffene Partei. Sie gibt im Wiederaufnahmeantrag an, aus welchen Gründen sie eine Wiederaufnahme für notwendig erachtet. Damit wird die Sache, über die zu entscheiden ist, bei der beantragten Wiederaufnahme durch die Partei im Antrag festgelegt (vgl. Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ BAO § 303 Rz 4). Für die Beurteilung der Frage, ob einem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben ist, sind allein die innerhalb der Antragsfrist von der Partei vorgebrachten Wiederaufnahmegründe maßgebend (vgl. VwGH 23.4.1990, 90/19/0125, 0126; 16.5.2002, 2001/16/0404).

Das bedeutet, dass die Sache, über die das Bundesfinanzgericht gem. § 279 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den in den Anträgen angeführten Gründen ist, sodass das Bundesfinanzgericht nicht eine Wiederaufnahme aus einem Grund bestätigen darf, der nicht beantragt und daher nicht vom Finanzamt heranzuziehen war. Ein „Austausch“ des Wiederaufnahmegrunds von § 303 Abs. 1 lit. b BAO auf § 303 Abs. 1 lit. c BAO im Zuge der Berufung / Beschwerde ist nicht zulässig.

Im Übrigen wäre ein Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO ohnehin nur gegeben, wenn der Bescheid von (entscheidungsrelevanten) Vorfragen iSd § 116 BAO abhängig gewesen wäre und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden wäre.

Eine Vorfrage iSd § 166 Abs. 1 BAO ist ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde ist. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur einer Verwaltungsbehörde oder eines Gerichts ist (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), §116, Rz 1 mwN).

Eine nachträgliche, abweichende Entscheidung über die Vorfrage durch die zuständige Behörde stellt nur dann einen Wiederaufnahmegrund dar, wenn Bindung besteht (z.B. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0153, 2005/15/0005). Eine solche Bindung ist Ausdruck der Rechtskraft der Entscheidung; sie wirkt nur innerhalb der Grenzen der Rechtskraft und erstreckt sich nur auf den Inhalt des Spruches, nicht auch auf die Entscheidungsgründe (z.B. VwGH 19.10.1988, 86/01/0062; 28.2.2012, 2010/15/0169).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH besteht zwar eine Bindung der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichts im Falle rechtskräftiger verurteilender Entscheidungen nach einem Finanzstrafverfahren an die Tatsachenfeststellungen, auf denen der Schuldspruch beruht (vgl. z.B. VwGH 28.4.2021, Ro 2018/16/0001), bei Freisprüchen besteht aber keine solche Bindung (z.B. VwGH 27.8.2020, Ra 2020/15/0043). D.h. selbst wenn bereits im Wiederaufnahmeantrag ein Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO geltend gemacht worden wäre, wäre der Antrag mangels Vorliegen eines Wiederaufnahmegrunds abzuweisen gewesen.

Wie im Rahmen der Beweiswürdigung ausgeführt, hat das Landesgericht auch nicht – wie in der Berufung aufgeworfen – die Frage des wirtschaftlich Berechtigten anders beurteilt, sondern ausgeführt, dass keine Feststellung hinsichtlich der behaupteten beherrschenden Stellung von ***7*** getroffen werden könnte. Folglich würde selbst bei hypothetischer Bindungswirkung an die Feststellungen des Gerichts (welche wie o.a. nicht besteht) kein Wiederaufnahmegrund vorliegen, da laut Urteil nicht nachgewiesen wurde, dass ***7*** wirtschaftlich Berechtigter gewesen sei, und der Bf. somit seiner diesbezüglichen Beweispflicht nicht nachgekommen ist.

Außerdem ist im Abgabenverfahren von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit hat und alle anderen zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 18.12.1990, 87/14/0155). Anders als im Finanzstrafverfahren ist also nicht das Fehlen von Zweifeln mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, sondern die überwiegende Wahrscheinlichkeit ausschlaggebend.

Unter Berücksichtigung sämtlicher vorliegenden Unterlagen (inkl. der Ergebnisse des Finanzstrafverfahrens und der Zeugenaussage von ***7*** im Jahr 2014) besteht – wie im Rahmender Beweiswürdigung ausführlich dargestellt – eine überragende Wahrscheinlichkeit, dass ***7*** nicht wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** war.

Der Bf. hat somit keinen Nachweis für das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes erbracht.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 ist nochmals explizit darauf hinzuweisen, dass neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel entscheidungsrelevant sein müssen, d.h. geeignet sein müssen, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

In den gegenständlichen Wiederaufnahmeanträgen wird ausschließlich ausgeführt, dass der Bf. nicht der wirtschaftlich Berechtigte der ***5*** gewesen sei. Die mögliche Stellung des Bf. als wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** hat allerdings ausschließlich Einfluss auf die in den Jahren 1998 und 1999 versteuerten Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile an der ***4***

Aktiengesellschaft, nicht aber auf die dem Bf. u.a. im Jahr 2000 unstrittig zugeflossenen selbständigen Einkünfte als „Director“ der ***4*** International Ltd.

Selbst wenn – entgegen den getroffenen Feststellungen – also dem Wiederaufnahmeantrag dahingehend zu folgen wäre, dass der Bf. nicht als wirtschaftlich Berechtigter der ***5*** anzusehen gewesen wäre, könnte dies nicht zu einem geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 führen, weshalb der Antrag schon insofern mangels (potentieller) Entscheidungsrelevanz des behaupteten Wiederaufnahmegrunds als unbegründet abzuweisen wäre.

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.

Im gegenständlichen Fall geht es im Wesentlichen darum, wem die Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung durch ***5*** zuzurechnen sind. Zwar ist die Zurechnung von Wirtschaftsgütern bzw. Einkünften eine Rechtsfrage, Gegenstand der rechtlichen Beurteilung ist aber der Sachverhalt, der aufgrund der Beweiswürdigung als erwiesen angenommen wird (vgl. VwGH 29.07.2010, 2007/15/0248). Ausschlaggebend sind somit die anhand der Beweiswürdigung getroffenen, konkreten Sachverhaltsfeststellungen, dass ***7*** nur „als Strohmann vorgeschoben“ wurde, und nicht die Beurteilung einer Rechtsfrage mit über den Einzelfall hinausgehender Bedeutung.

Im Übrigen sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 23.4.1990, 90/19/0125, 0126; VwGH 22.1.1992, 90/13/0237; VwGH 16.5.2002, 2001/16/0404; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0153; VwGH 23.09.2010, 2010/15/0144; VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012; VwGH 27.8.2020, Ra 2020/15/0043) entschieden. Eine Revision ist somit nicht zulässig.

Linz, am 8. Februar 2022