

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 22. Juni 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom 21. Mai 2015 betreffend

- die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer,
- Einkommensteuer sowie
- die Festsetzung von Anspruchszinsen

jeweils für die Jahre 2008 und 2009 zur Steuernummer ***Bf-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die obig angeführten Bescheide wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Außenprüfung, Bescheide, Beschwerde

Das belangte Finanzamt hat beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung durchgeführt. Gegenstand der Prüfung waren die Einkommensteuer sowie die Umsatzsteuer der Jahre 2008 und 2009. Die Außenprüfung wurde mit Bericht vom 19.05.2015 abgeschlossen. Im Rahmen der **Niederschrift über die am 18.03.2015 stattgefundene Schlussbesprechung** anlässlich der durchgeführten Außenprüfung wird wie folgt ausgeführt:

****Bf*** hat mit den Investoren ***I-1***, ***I-2***, ***I-3***, ***I-4***, ***I-5*** (Details siehe unter „***I-1*** und ***I-5***“) und ***I-6*** (Details siehe unter „***I-6***“) in den Jahren 2008 und 2009 Anteilsübertragungsverträge für die Abtretung von GmbH-*

Anteilen an der Firma ***CEE*** abgeschlossen. Diese Verträge wurden jeweils durch Bezahlung erfüllt.

Bf hat seine Anteile (40 %) an der CEE 2008 entgeltlos erworben (Stellungnahme ***Bf*** vom 16.6.2014, Seite 10). Gemäß § 31 Abs. 1 EStG (in der Gültigkeit für 2008 und 2009) gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Es liegt daher Steuerpflicht vor. Die Einkünfte ermitteln sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten. Da die Anschaffungskosten null betragen, ist die Höhe der Einkünfte gleich der Höhe des Veräußerungserlöses.

Veräußerungserlöse = Sonstige Einkünfte (bisher nicht erklärt):

I-1	195.000,--
I-2	110.000,--
I-3	130.000,--
I-4	65.000,--
I-5	65.000,--
I-6	60.000,--
Gesamt	<u>625.000,--</u>

Der Abgabepflichtige wendet in seinen Stellungnahmen im Wesentlichen ein, es handle sich unter Betrachtung des wahren wirtschaftlichen Gehalts nicht um Abtretungs-, sondern um Darlehensverträge und es läge somit keine Steuerpflicht vor.

Vom Finanzamt wurden umfangreiche Erhebungen angestellt, insbesondere wurden ***I-1***, ***I-2***, ***I-3***, ***I-4*** und ***I-6*** niederschriftlich einvernommen, die bei der Bundespolizeidirektion und beim ***LG*** zur Causa ***RS*** (CEE und andere Firmen) erliegenden Akten eingesehen und dem Abgabepflichtigen mit Vorhalten vom 25. April, 26. Mai und 3. Juli Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Am 18. September 2014 wurde dem Abgabepflichtigen auf Antrag Akteneinsicht in sämtliche Betriebsprüfungsakten gewährt.

WÜRDIGUNG DER DURCHGEFÜHRTEN RECHTSGESCHÄFTE

Der Abgabepflichtige behauptet das Vorliegen von Darlehensgeschäften. Dazu wird festgehalten: Alle Investoren erklären übereinstimmend, dass es außer den jeweils vorliegenden Anteilsübertragungsverträgen keine weiteren schriftlichen Verträge gibt. Auch der

*Abgabepflichtige behauptet dies nicht bzw. konnte keine schriftlichen Verträge vorlegen. Die Investoren ***I-2***, ***I-3*** und ***I-6*** geben an, nichts von Darlehensgeschäften gewusst zu haben, ***I-1*** und ***I-4*** sprechen zwar von Darlehen, aber auch hier liegen - wie bei allen anderen Investoren - folgende Sachverhalte vor:*

- *Es liegen keine schriftlichen Darlehensverträge vor: Mündliche Darlehensverträge kommen im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr so gut wie nicht vor.*
- *In den vorliegenden Anteilsübertragungsverträgen kommt der Begriff „Darlehen“ weder inhaltlich noch sinngemäß vor.*
- *Der Abgabepflichtige ist Rechtsanwalt: Es erscheint äußerst unglaublich, dass ein Rechtskundiger mündliche Darlehensverträge abschließt.*
- *Entgegen der Angabe im Vertrag war der Abgabepflichtige zum Vertragsabschlusszeitpunkt nicht Geschäftsführer der CEE, sondern nur Gesellschafter: Er war somit für die CEE nicht vertretungsbefugt und konnte für diese somit auch keine Darlehen vergeben oder vermitteln.*
- *Es wurden bis dato weder von den angeblichen Darlehensgebern Zinsen angefordert oder abgerechnet, noch je vom angeblichen Darlehensnehmer Zinsen bezahlt.*
- *Einige Anleger haben den Abgabepflichtigen über ihre Rechtsvertreter auf Vertragserfüllung, also auf Eintragung ihrer GmbH-Anteile in der CEE (die der Abgabepflichtige treuhändig hält) gedrängt: Auch hier ist niemals von Darlehen die Rede.*

Aus dem oben Gesagten geht eindeutig hervor, dass es sich bei den fraglichen Verträgen formal, juristisch, inhaltlich und wirtschaftlich um Abtretungsverträge handelt, die sämtliche erfüllt wurden. Außer den unbelegten Behauptungen des Abgabepflichtigen liegen keine Hinweise auf das Vorliegen von Darlehensverträgen vor.

Ergänzend zu den Ausführungen in der Niederschrift wurde im Rahmen des **Berichts über die Durchführung der Außenprüfung vom 19.05.2015** – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

Verfüugungsmacht über die Gelder

****Bf*** wendet ein, er hätte keine Verfügungsmacht über den bezahlten Kaufpreis gehabt und somit seien ihm keine Einkünfte zugeflossen. Abgesehen davon, dass die Art der Bezahlung bei den 6 Investoren jeweils unterschiedlich war (genaue Darstellung jeweils bei den einzelnen Investoren weiter unten) und ***Bf*** nichts zur Aufklärung der Zahlungen beigetragen hat (das Treuhandkonto ***Konto*** wurde als einziges vorgelegt, aber auch das nur nach mehrwöchigem Ablauf der gesetzten Frist und 2 Stunden vor dem angelegten Termin für die Schlussbesprechung) gilt:*

*Auch wenn die Bezahlung über Anderkonten von ***Bf*** abgewickelt wurde, hat er darüber im Auftrag des Treugebers verfügt! Diese Verfügung stellt den Zufluss dar, der weitere Geldfluss*

*(Treuhand)konto ***Bf*** - CEE stellt Mittelverwendung dar. Für diese Geldflüsse ***Bf*** - CEE gibt es jeweils Darlehensverträge zwischen ***Bf*** und der CEE. Hier ist eindeutig zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Darlehensgeber ***Bf***.*

*Daran ändert auch der Inhalt des E-Mails von ***I-4*** vom 19.9.2008 an ***Bf*** nichts. Darin schreibt ***I-4***: „Das von uns zur Verfügung gestellte Kapital dient ausschließlich der CEE, um die Grundstückskäufe zu realisieren. Das dir anvertraute Kapital ist ohne Abzüge der CEE zur Verfügung zu stellen". Für diese Verfügung gilt das oben Gesagte.*

*Weiters hat ***Bf*** im Zuge der Schlussbesprechung eine „Eidesstattliche Erklärung" von ***I-4*** und ***I-1*** vorgelegt. Darin heißt es: „Das ***Bf*** zu Verfügung gestellte Kapital dient ausschließlich zu Finanzierung der Grundstückskäufe der CEE in Rumänien (Projekt ***RS***). Es ist ***Bf*** persönlich nie zugekommen, und hatte dieser zu keinem Zeitpunkt darüber Verfügungsgewalt, das bedeutet, dass das von uns zu Verfügung gestellte Kapital ausschließlich an die ***CEE*** weiterzuleiten war und wurde." Es gilt hier das oben Gesagte. Ob bei ***Bf*** durch die Verfügung ein steuerrechtlicher Zufluss vorliegt oder nicht obliegt nicht der Beurteilung von ***I-4*** und ***I-1***.*

*Darüber hinaus ist bei Würdigung dieser „Eidesstattlichen Erklärung" Folgendes zu berücksichtigen: Zum einen stammt die Erklärung vom 12.2.2015 und nicht aus dem Jahr 2008, in dem die fraglichen Verträge geschlossen wurden. Eine Erklärung oder Erläuterung sieben Jahre nach Vertragsabschluss hat nicht die gleiche Wirkung wie ein erläuternder Vertragszusatz zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags. Zum anderen sind die Zeugen ***I-4*** und ***I-1*** besonders unglaubwürdig. So haben beide - angeblich - keinerlei Zahlungsbelege über ihre getätigten Investitionen, keine Darlehensverträge und ***I-4*** hat nicht einmal den Abtretungsvertrag vorgelegt - trotz gegenteiliger Ankündigung bei Polizei und Finanzamt.*

*Beide sind Geschäftsleute (***I-4*** bezeichnet sich als „Finanzdirektor", ***I-1*** als Selbständiger, im Prüfungszeitraum war er Beteiligter an mehreren Discotheken): Als solche behaupten sie, keinerlei Zahlungsbestätigungen über getätigte Investments in einer Höhe von 65.000—bzw. 195.000— aufzubewahren. Weiters behaupten beide den Abschluss von mündlichen Darlehensverträgen mit ***Bf***, ohne von diesem bis dato (7 Jahre später!) irgendwelche Zinszahlungen einzufordern. Diese behaupteten Praktiken widersprechen vollkommen den Geschäftspraktiken von ordentlichen Kaufleuten und sind geeignet, die Glaubwürdigkeit der Zeugen ***I-1*** und ***I-4*** stark in Zweifel zu ziehen.*

Da die Abwicklung bei allen 6 Gesellschaftern im Detail jeweils verschieden erfolgte, ist im Folgenden jeder Investor einzeln darzustellen.

****I-4****

*Unstrittig ist, dass ein Anteilsübertragungsvertrag über 65.000,-- geschlossen wurde. ***I-4*** hat den Vertrag trotz gegenteiliger Ankündigungen bis dato nicht vorgelegt, auch ***Bf*** hat den Vertrag nicht vorgelegt.*

****I-4*** spricht in seiner niederschriftlichen Aussage von einem Darlehen, zur Würdigung seiner Aussage und zur Glaubwürdigkeit seiner Person siehe oben unter „Verfüugungsmacht über die Gelder“.*

*Auch die Art der Zahlung haben weder ***I-4*** noch ***Bf*** belegt. Laut Aussage von ***I-4*** stammt das Geld aus einem Rechtsstreit, den ***Bf*** für ***I-4*** geführt hat. Aus der Buchhaltung der CEE ist ein Zahlungseingang von ***Bf*** in Höhe von 65.000,-- am 3.11.2009 ersichtlich, mit selbem Datum liegt ein Darlehensvertrag ***Bf***-CEE vor, allerdings nur über einen Betrag von 32.500,--.*

*Laut der Buchhaltung der CEE kommen die 65.000,-- von einem Konto von ***Bf*** von der Volksbank, Kt.nr. ***IBAN 1***. ***Bf*** hat dieses Konto nicht vorgelegt. Unabhängig davon, ob es sich um ein Kanzleikonto oder ein Treuhand-/Anderkonto handelt, ist jedoch nach dem oben Gesagten ein Zufluss zu unterstellen und liegt ein Gewinn aus Anteilsveräußerung in Höhe von 65.000,-- vor.*

****I-3****

*Hier liegt ein Anteilsübertragungsvertrag vom 11.5.2009 vor. Die Bezahlung des ausbedungenen Preises in Höhe von 130.000,-- erfolgte in zwei Raten: Am 30.4.2009 ca. die Hälfte, 64.821,50,-- direkt auf ein Konto der CEE (Einzahler ist ***I-7***, mit dem sich ***I-3*** laut seiner Aussage sein Investment 50 zu 50 teilen wollte) und am 28.12.2009 die zweiten 65.000,- auf das Kanzleikonto von ***Bf***, Ktnr. ***Kto-Nr. 1*** beim Raiffeisenverband Salzburg.*

*Für beide Beträge liegt ein Darlehensvertrag ***Bf*** - CEE mit Datum jeweils 12.5.2009 vor (***Bf*** hat die zweiten 65.000,-- im Mai 2009 vorgeschossen, ***I-3*** hat diese im Dezember 2009 wie o.a. überwiesen).*

*Hier wurde also der halbe Betrag direkt an ein Konto der CEE überwiesen: Dies erscheint allerdings nur eine Abkürzung des Weges Zahlung an ***Bf*** und Weiterüberweisung an die CEE durch ihn. Der Grund dürfte (laut diversem vorliegenden Schriftverkehr zwischen den Gesellschaftern und ***Bf***) darin liegen, dass dringend Geld für Grundstückskäufe benötigt wurde und daher das Geld direkt nach Rumänien überwiesen wurde. Dieselbe Vorgangsweise findet sich auch beim Beteiligungsverkauf ***I-2***. ***I-3*** gibt niederschriftlich an, dass von einem Darlehen nie die Rede war. Er hat auch in der Folge immer wieder auf Eintragung seines Anteils gedrängt. Neben den o.a. allgemeinen Einwendungen des ***Bf*** gegen das*

*Vorliegen einer Einkunftsquelle bringt ***Bf*** hier noch eine weitere Einwendung vor: Die Zahlungen seien mit Geldern erfolgt, die ***I-3*** gegenüber ***Bf*** veruntreut hätte.*

Dazu ist festzustellen:

*Der Vertrag wurde geschlossen, der bedungene Preis bezahlt. Somit treten die Rechtsfolgen dieses Vertrags ein. Mit Schreiben vom 9.1.2012 schreibt ***Bf*** Herrn ***I-3*** die bezahlten 130.000,-- samt Zinsen sogar als „Auszahlungsbetrag für den von Ihnen aufgelösten Anteilsvertrag“ gut! Er bestätigt also selbst die erfolgte Zahlung, auch wenn er in einem nächsten Schritt diesen Betrag mit angeblichen Gegenforderungen aufrechnet, darunter auch die von ***I-3*** angeblich ihm geschuldeten Gelder aus „aktenkundigen Immobiliengeschäften“.*

*Wenn ***I-3*** ***Bf*** tatsächlich um Gelder betrogen haben sollte, betrifft das nicht die vorliegende Anteilsabtretung, sondern - nach Schilderung des Sachverhalts von ***Bf*** seine selbständigen Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt. Keinesfalls sind dort erlittene Schadensfälle jedoch mit Einkünften aus dieser Anteilsveräußerung gegenzurechnen. Bei Zutreffen der Voraussetzungen könnten diverse erlittene Verluste also allenfalls als Betriebsausgaben im Zuge der Ermittlung der selbständigen Einkünfte abgezogen werden.*

Allerdings ist hierzu zweierlei anzumerken:

*Zum einen kommt ***Bf*** seiner Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung nur sehr schleppend, manchmal auch gar nicht nach. So ließ er sich für die Jahre 2007 und 2008 schätzen, ehe er doch noch eine Steuererklärung einreichte. Für das Jahr 2011 unterblieb die Einreichung einer Steuererklärung gänzlich; die erfolgte Schätzung ist in Rechtskraft erwachsen. Eine Geltendmachung eines allenfalls erlittenen Schadensfalls ist bei einer derartigen Vorgangsweise natürlich schwierig. Zum anderen hat ***Bf*** ***I-3*** nicht geklagt, was bei einem behaupteten Schaden von über 130.000,-- doch verwunderlich erscheint.*

*Betreffend die Streitigkeiten im Dunstkreis von ***I-3*** - ***Bf*** ist die einzig vorliegende gerichtliche Verurteilung eine gegen ***Bf*** selbst: Mit Urteil vom 29.10.2010 des ***LG*** (Zahl ***GZ.***) wird ***Bf*** zur Zahlung von 131.411,11 verurteilt, weil er Treuhandschaften unkorrekt abgewickelt hat. Unbeachtet dieser Ungereimtheiten ist der Anteilsübertragungsvertrag durch Bezahlung erfüllt und der erzielte Erlös in Höhe von 129.821,50 (64.821,50 und 65.000,--) als Einkünfte anzusetzen.*

****I-2****

*Es liegt ein Anteilsübertragungsvertrag vom 17.3.2009 vor, Vertragspartner sind [...] und [...] ***I-2***, der Preis beträgt 110.000,--. Die Bezahlung erfolgte am 19.3.2009 direkt auf ein Konto der CEE. In einer Stellungnahme an die Staatsanwaltschaft vom 5.8.2011 schreibt ***Bf***, „dass die Sekretärin der CEE informiert habe, dass ein Betrag von 110.000,-- auf das*

Konto der CEE eingegangen ist, also auf ein anderes Konto als von mir benannt." Der Grund dafür (dass die Bezahlung nicht an ***Bf*** und von diesem an die CEE geleistet wurde) dürfte der gleiche wie oben geschildert bei ***I-3*** gewesen sein, nämlich dass rasch Geld für anstehende Grundkäufe gebraucht wurde.

Allerdings schreibt Frau ***I-2*** definitiv auf alle 3 Zahlungsbelege (50.000,-- 50.000,-- und 10.000,--, alle vom 17.3.2009) als Verwendungszweck „Beteiligung“. Der zugehörige Darlehensvertrag ***Bf*** - CEE über 110.000,- datiert vom 19.3.2009.

Auch Frau ***I-2*** gibt niederschriftlich an, dass von einem Darlehen oder einer Darlehenskonstruktion nie die Rede war. (Erst bei Einsicht der Buchhaltung der CEE hat sie erkannt, dass Darlehensverträge ***Bf*** - CEE existieren). Folgerichtig hat sie dann auch immer wieder - über ihren Anwalt - auf Eintragung ihres Anteils an der CEE gedrängt.

Frau ***I-2*** war kurzfristig selbst Geschäftsführerin der CEE (September und Oktober 2010) und hat dort bei der Erstellung der Buchhaltung entscheidend mitgearbeitet. Sie hat diese Buchhaltung auch dem Finanzamt zur Verfügung gestellt und ist - im Gegensatz zu ***Bf*** - ihrer Mitwirkungspflicht in vorbildlicher Weise nachgekommen. Sie konnte zur Aufklärung vieler fraglicher Details beitragen. Alle ihre Behauptungen betreffend die Abwicklung der einzelnen Investments der CEE konnte sie gut belegen. Die vorgelegte Buchhaltung erscheint ordnungsgemäß - insoweit sie österreichische Bestimmungen betrifft. In Bezug auf die rumänischen Bestimmungen kann das hierorts nicht beurteilt werden. Somit erscheint Frau ***I-2*** auch als Zeugin glaubwürdig.

Im Fall ***I-2*** wendet ***Bf*** ein, dass das „Darlehen“ zurückgezahlt worden sei. Tatsächlich ist Frau ***I-2*** bis dato die Einzige, die ihr investiertes Geld von ***Bf*** zurück erhalten hat (im Jahr 2011). Warum ***Bf*** gerade Frau ***I-2*** ihr Investment zurück bezahlt hat ist ungeklärt. Fest steht, dass Frau ***I-2*** durch ihre Einsichtnahme in die Bücher der CEE vor Ort sicher den besten Wissensstand aller Investoren über das Projekt hatte.

Bf sieht in dieser Rückzahlung eine Bestätigung dafür, dass keine Steuerpflicht vorliegen könnte. Es ist ihm Recht zu geben, dass zu untersuchen ist, wie diese Rückzahlung im Gesamtzusammenhang zu werten ist. Es ist der wahre wirtschaftliche Gehalt zu ergründen. Dieser stellt sich für das Finanzamt wie folgt dar: ***Bf*** verkauft Frau ***I-2*** 2009 diese Anteile und kauft diese 2011 wieder von Frau ***I-2***. Die Rückzahlung ändert also nichts am ursprünglichen Verkauf, der somit steuerpflichtig ist.

I-1 **UND** ***I-5***

Die Darstellung für beide Investoren erfolgt zusammen, da nach übereinstimmender Aussage (von ***I-1*** und ***Bf***) Herr ***I-1*** (er ist ehemaliger Lebensgefährte und

Kindesvater von Frau ***I-5***) alle relevanten Handlungen für Frau ***I-5*** im Auftrag von Frau ***I-5*** durchführte.

Die Vorgänge im Zusammenhang mit diesen beiden Investoren sind besonders undurchsichtig und nicht nachvollziehbar, insbesondere da weder von den beiden Investoren noch von ***Bf*** etwas zur Aufklärung der Zahlungswege beigetragen wurde. Die Rekonstruktion der Zahlungswege musste daher anhand der vorliegenden Akten (von Gericht und Polizei) bzw. anhand der vorgelegten Buchhaltung der CEE erfolgen.

Bei Frau ***I-5*** liegt auch der Vertrag nicht vor, sein Vorhanden Sein ist aber unstrittig. Die Aussagen von ***I-1*** sind widersprüchlich und unglaubwürdig. Er gibt niederschriftlich an, dass er keinerlei Belege für sein gesamtes Investment mehr besitzt. Er gibt an, dass es 3 Abtretungsverträge gegeben habe, einen über 130.000,--, einen zweiten über 300.000,-- und einen dritten über 400.000,--. Die letzten beiden liegen vor, den ersten hat es laut Aussage von ***Bf*** nie gegeben. Letztlich bezahlt hat ***I-1*** laut seiner Aussage 195.000,--, kann dafür aber keinerlei Zahlungsbelege vorweisen. Dass ein derartiges Gebaren mit der üblichen Vorgangsweise eines gewissenhaften Kaufmanns nichts zu tun hat, wurde schon weiter oben ausgeführt.

Bf hat nichts zur Klärung des Zahlungsflusses im Fall ***I-1*** beigetragen, ***I-1*** gibt niederschriftlich an, 130.000,- überwiesen und 65.000,-- bar bezahlt zu haben. Tatsächlich ist eine Übergabebestätigung vom 26.3.2008 aktenkundig, in der ***I-1*** 130.000, bar an ***Bf*** übergibt „zum Zwecke des Ankaufs von Liegenschaften im Projekt ***Ort RO*** in Rumänien“. Auf Vorhalt erklärte ***Bf*** in der Schlussbesprechung, diesen Betrag hätte er ***I-1*** wieder „zurückgegeben“: Belegt wurde diese Behauptung nicht, weder von ***I-1*** noch von ***Bf***.

Bf hat im Zuge der Schlussbesprechung ein Konto „***Konto***“, Ktnr. ***Kto-Nr. 2*** bei der Volksbank Salzburg, vorgelegt. Darauf findet sich am 5.10.2008 eine Bareinzahlung in Höhe von 130.000,--. Dabei soll es sich um die Einzahlung ***I-1*** handeln. Von diesem Konto werden dann tatsächlich 250.000,-- (und in der Folge noch einmal 30.000,-) an die CEE überwiesen. Laut Aussage von ***Bf*** setzen sich diese 280.000,- wie folgt zusammen:

130.000,- ***I-1***

150.000,- ***GmbH*** (siehe dazu weiter unten unter ***I-6***/*GmbH***).

I-1 behauptet nun, insgesamt 195.000,- investiert zu haben. Wie er die restlichen 65.000,- bezahlt hat und wie diese in die CEE gelangen, konnte aufgrund der Aktenlage nicht ermittelt werden. Weder ***I-1*** noch ***Bf*** haben zur Aufklärung des Sachverhalts etwas beigetragen. Bemerkenswert erscheint, dass ***Bf*** in einer handschriftlichen

Anmerkung in der Buchhaltung der CEE die vollen 280.000,-- mit dem Vermerk „***I-1***“ versieht.

Gleichwohl geht das Finanzamt davon aus, dass ***I-1*** tatsächlich (nur) 195.000,-- investiert hat und die 150.000,- der ***GmbH*** zuzurechnen sind. Da es im steuerlichen Ergebnis keinen Unterschied macht, wem die Gelder zuzurechnen sind (auch für die ***GmbH*** ist ein entsprechender Veräußerungserlös anzusetzen, siehe weiter unten), folgt das Finanzamt hier den Aussagen von ***I-1*** und ***Bf***.

Noch einmal wird bezüglich ***I-1*** auf die höchst aufklärungsbedürftige Vorgangsweise verwiesen:

- 26.3.2008: ***I-1*** übergibt 130.000,- bar an ***Bf*** (Beleg vorhanden)
- ***Bf*** behauptet, diesen Betrag ***I-1*** wieder „zurückgegeben zu haben“: Dafür gibt es keinen Beleg und keine Auskunft darüber, wann und wie.
- 5.10.2008: Auf das Treuhandkonto ***Konto*** werden 130.000,- bar einbezahlt. Ein Beleg darüber, wer diese Einzahlung tätigt, liegt nicht vor.

Ungeklärt und unbelegt bleibt der Verbleib der 130.000,-- zwischen 26.3. 2008 und 5.10.2008. Ungeklärt und unbelegt ist die Herkunft der 130.000,--, die am 5.10.2008 einbezahlt werden. Ungeklärt und unbelegt sind die weiteren 65.000,--, die ***I-1*** bezahlt hat (haben soll).

Ebenso undurchsichtig ist der Ablauf im Fall ***I-5***. Keine der Beteiligten hat einen Zahlungsbeleg vorgelegt. Aktenkundig ist ein Aktenvermerk vom 5.12.2008, in dem die Barübergabe von 65.000,-- an ***P*** dokumentiert wird. ***P*** sollte das Geld auf ein Konto der CEE einzahlen, um damit Grundankäufe zu finanzieren. Ein entsprechender Eingang findet sich auf den Konten der CEE nicht, jedoch ein Kreditvertrag ***Bf*** - CEE über 50.000,- vom 2.12.2008.

Aus der Aktenlage ergibt sich die Vermutung, dass Frau ***I-5*** ihre 65.000,- bar (an ***Bf***?) bezahlt hat und dieses Geld dann nach Rumänien verbracht wurde (laut Beleg aufgeteilt auf die Reisegesellschaft [...]) und dort am 5.12.2008 bar an ***P*** übergeben.

Da das Vorliegen eines Abtretungsvertrags ***I-5*** nicht strittig ist und der ausbedungene Preis wie oben dargestellt, bezahlt wurde, ist ein entsprechender Veräußerungserlös anzusetzen.

I-6/***GmbH***

Strittig war während des gesamten Verfahrens, ob ***I-6*** ein direkter Investor bei der CEE war. Während dieser niederschriftlich sowohl bei der Polizei als auch beim Finanzamt angab, mit ***Bf*** einen Abtretungsvertrag abgeschlossen zu haben, bestritt dies ***Bf*** immer.

****I-6*** gab an, 60.000,-- bezahlt zu haben und ***Bf*** habe ihm immer wieder die Übergabe des Vertrags versprochen, dies aber nie durchgeführt.*

*Es liegt kein Vertrag vor und es ist tatsächlich fraglich, ob je einer abgeschlossen wurde. Hier steht Aussage gegen Aussage. Da nun aber völlig überraschend im Zuge der Schlussbesprechung von ***Bf*** ein neuer, zusätzlicher Vertrag vorgelegt wurde, der auch die von ***I-6*** bezahlten 60.000,-- beinhaltet, erübrigt sich die Beurteilung der Frage, ob ***I-6*** nun direkt oder indirekt beteiligt ist.*

Folgender Sachverhalt liegt nunmehr vor:

*Vom Konto ***IBAN 2*** bei der Volksbank Salzburg werden am 16.10.2008 € 250.000,-- an die CEE überwiesen, am 2.12.2008 noch einmal 30.000,--. Da dies auch das Konto ist, auf das ***I-6*** seine 60.000,- einbezahlt hatte, ebenso ***I-1*** seine 130.000,--, wurde ***Bf*** aufgefordert, dieses Konto bis 10.2.2015 vorzulegen. Dieser Aufforderung ist ***Bf*** nicht nachgekommen. Erst 2 Stunden vor der Schlussbesprechung am 18.3.2015 hat er das Konto in Kopie vorgelegt.*

*Das Konto lautet auf „***Konto***“. Auf dieses Konto gingen diverse Zahlungen von Investoren der „***GmbH***“ sowie „einfachheit halber“ auch die (angeblichen) 130.000,- des Herrn ***I-1*** ein.*

*Zusätzlich legte dann ***Bf*** einen weiteren, bisher nicht vorliegenden Anteilsübertragungsvertrag über 150.000,-- vor, und zwar abgeschlossen zwischen ihm und der (sich mehrheitlich in seinem Besitz befindlichen) ***GmbH***, vertreten durch ihre Geschäftsführerin ***ED***. Dieser Vertrag wurde von ***Bf*** bis zu diesem Zeitpunkt nie erwähnt: weder in den vielen gerichtlichen Auseinandersetzungen, Aussagen und Eingaben bei der Polizei, noch im gesamten abgabenrechtlichen Verfahren. Auch in der Buchhaltung der CEE gibt es keinen einzigen Hinweis darauf, dass die ***GmbH*** Investor sein soll. In dem bereits erwähnten Schriftstück aus der Buchhaltung der CEE weist ***Bf*** die gesamten 280.000,-- mit einem handschriftlichen Vermerk „***I-1***“ zu.*

*Das weitere Schicksal der Investition der ***GmbH*** wird von ***Bf*** bzw. Herrn ***RR*** in äußerst verwirrender Weise dargestellt (die rumänische Firma ***Pro*** sollte dieses Geld „verwenden“, die Investition wird an die ***Pro*** „übertragen“), ist aber für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts nicht von Belang.*

*Der Vertrag taucht also während der Schlussbesprechung „aus dem Nichts“ auf. Gleichwohl ist er zu würdigen. Die Würdigung kann nicht anders als bei den anderen Verträgen erfolgen: Der Vertrag wurde durch Bezahlung erfüllt und ***Bf*** verfügt in der Art und Weise über das Geld, dass er es an die CEE überweist. Es liegt auch ein entsprechender Darlehensvertrag vom*

16.10.2008 in Höhe von 250.000,-- zwischen ***Bf*** und der CEE vor und ein ebensolcher vom 2.12.2008 in Höhe von 30.000,--.

Es ist daher für diese 280.000,-- ein Veräußerungserlös anzusetzen, aufgeteilt in der auch schon bei ***I-1*** beschriebenen Weise:

150.000,-- ***GmbH***.

130.000,-- ***I-1***.

Abweichend von der Darstellung in der Niederschrift über die am 18.03.2015 stattgefundene Schlussbesprechung anlässlich der durchgeführten Außenprüfung wurden im Bericht vom 19.05.2015 die folgenden Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen festgestellt, die dann auch Eingang in die angefochtenen Bescheide gefunden haben (Beträge in EUR):

	2008	2009
I-4		65.000,00
I-3		129.821,50
I-2		110.000,00
I-1	195.000,00	
I-5	65.000,00	
GmbH	150.000,00	
Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen gesamt	410.000,00	304.821,50

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 wurde festgehalten, dass im Rahmen der Betriebsprüfung neue Tatsachen oder Beweismittel betreffend die Jahre 2008 und 2009 hervorgekommen seien. Dabei handle es sich insbesondere um die vom belangten Finanzamt angenommenen Beteiligungsveräußerungen an der Firma CEE, die bisher nicht erklärt worden seien.

Am 21.05.2015 wurden schließlich vom belangten Finanzamt die unten angeführten Bescheide erlassen. Begründend wurde sämtlich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008
- Einkommensteuerbescheid 2008
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009

- Einkommensteuerbescheid 2009
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009

Mit **Schreiben vom 22.06.2016** hat der Beschwerdeführer **Beschwerde** gegen die obig angeführten Bescheide erhoben. Begründend wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

Das unternehmerische Ziel der CEE habe ausdrücklich darin bestanden, zum einen den Erwerb von Grundstücken und zum anderen die Befriedigung der Investoren zu gewährleisten. Somit sei auch eindeutig nachvollziehbar, dass das Ziel der Investition vorerst nur die Lukrierung der 7%-igen Verzinsung p.A. gewesen sein müsse, denn die Zeitspanne vom Ankauf der einzelnen Liegenschaften bis zur vorgesehenen Verwertung durch die Projektgesellschaft (*****TBD*****) sei in diesem Stadium noch nicht bekannt gewesen, weshalb eine Investition in dieses Unternehmen nicht im Interesse der Darlehensgeber gewesen sei.

Ausdrücklich festgehalten werde, dass sowohl die mündlichen wie auch die schriftlichen Abmachungen zwischen den Parteien von vornherein ausreichend klar formuliert und Darlehenshöhe, Zinsen und Rückzahlungsmodalitäten eindeutig vereinbart worden seien, einem Fremdvergleich standhalten würden und somit die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern empfangenen Geldbeträge erwiesen sei.

Zudem werde darauf hingewiesen, dass auch mündliche Darlehensvereinbarungen nach österreichischer Rechtsprechung zulässig und nicht unüblich seien, vor allem, wenn der Investor durch die nachweisliche Anweisung der vereinbarten Geldbeträge einen entsprechenden Zahlungsbeleg besitze und durch die zweckgebundene Weiterleitung an die CEE automatisch stiller Gesellschafter der Gesellschaft werde.

Zudem seien die Gelder niemals im wirtschaftlichen oder rechtlichen Eigentum des Beschwerdeführers gestanden und wären immer zeitnahe an die CEE weitergeleitet worden. Derartige Fremdgelder seien keine Einnahmen, sondern durchlaufende Posten. Nur dann, wenn der Beschwerdeführer über die Fremdgelder ohne Rücksicht auf die Zweckwidmung wie über eigenes Geld verfügen hätte dürfen, könne der Zufluss dieser Beträge an den Beschwerdeführer argumentiert werden. Als treuhändiger Gesellschafter der CEE habe der Beschwerdeführer die der CEE zugeflossenen Beträge, respektive Darlehen, treuhändig gehalten. Zu diesem Zweck seien auch die Gesellschafterdarlehensverträge mit der CEE, damals vertreten durch *****P*****, abgeschlossen worden. Dadurch hätte sichergestellt werden sollen, dass die Investoren ihre Darlehensbeträge vor Gewinnverteilung bei Projektrealisierung wieder zurückerhalten.

Im Ergebnis stehe jedenfalls fest, dass die Investoren mit dem Beschwerdeführer als Treuhänder eine schuldrechtliche Vereinbarung abgeschlossen hätten, aus der sich ergebe, dass die Darlehensgelder ausschließlich der CEE für den Ankauf von Liegenschaften zur Verfügung gestellt werden dürfen. Diese Gelder seien somit zwar im rechtlichen Eigentum des

Beschwerdeführers gestanden, nicht jedoch in seinem wirtschaftlichen. Eine Besteuerung scheide somit aus.

Alles andere als die Vergabe eines Darlehens samt 7%iger Verzinsung der Geldgeber sei unsinnig, da es den Investoren bekannt gewesen sei, dass die CEE dringend Kapital für den Ankauf von Liegenschaften benötige. Zum Zeitpunkt der Investitionen sei die CEE praktisch wertlos gewesen, diese habe erst mit Fortschreiten und Verwendung der Darlehensbeträge zum Grundstücksankauf eine Wertsteigerung erfahren. Damit begründe sich auch die vereinbarte Möglichkeit, dass die Darlehensgeber nach Ablauf der 2-jährigen Sperrfrist die Wahl zwischen der Rückzahlung des Investitionsbetrages zuzüglich 7% Zinsen oder der tatsächlichen Übernahme eines Firmenanteils gehabt hätten.

Zur Investorin ***I-2*** werde wie folgt ausgeführt:

Wenn ***I-2*** gegenüber den Finanzbehörden behaupte, dass niemals von Darlehensverträgen oder einer Darlehenskonstruktion gesprochen worden sei, so werde auf ein von ihr verfasstes Schriftstück in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin der CEE verwiesen, in dem sie schreibe: „*Belege mit Gesellschafterdarlehen...*“. Eine solche Ausführung sei nur deshalb möglich gewesen, da von Anfang an über Darlehen verhandelt worden und sie in voller Kenntnis des Sachverhalts gewesen sei. Nicht die Investoren würden die Vereinbarung eines Darlehens bezweifeln, sondern lediglich das belangte Finanzamt würde gegenteilig interpretieren. Dabei werde auch der auf dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Zahlungsnachweis betreffend die Darlehensrückzahlung enthaltene Vermerk „*Darlehen ***I-2****“ nicht ausreichend gewürdigt.

Zudem mangle es im Falle eines angeblichen Anteils An- und/oder Rückkaufes an einem entsprechend Notariatsakt und wäre dies von ***I-2*** reklamiert worden. Außerdem sei die (im Falle von ***I-2***) erfolgte Rückzahlung samt Verzinsung nur aufgrund des Vorliegens eines Darlehens – und somit ohne Gesellschafterbeschluss und entsprechendem Akt – möglich gewesen.

Zur Verfügungsmacht über die Gelder werde erneut festgehalten, dass die zweckgebundene Überlassung von Geldbeträgen durch die Investoren eine Steuerpflicht auf Ebene des Beschwerdeführers ausschließe. Es sei mit den Investoren exakt vereinbart, dass sie nach Ablauf der Sperrfrist und der Kündigungszeit die Geldbeträge samt einer Verzinsung von 7% p.a. zurückfordern hätten können. Es habe sich daher um ein Darlehen handeln müssen, eine andere Auslegung würde der kaufmännischen Sorgfaltspflicht widersprechen. Die Rückzahlungsabsicht habe somit von Anfang an bestanden und sei auch in den Vereinbarungen dokumentiert. Darlehensbeträge, die auf Fremdgeldkonten im Machtbereich des Beschwerdeführers von den Investoren einbezahlt und anschließend vom Beschwerdeführer zeitnahe an die CEE weitergeleitet worden seien, könnten maximal als Durchlaufposten gewertet werden.

Punkt IV. RECHTE UND PFLICHTEN der gegenständlichen Verträge laute wie folgt:

„Im Falle der Anteilsübertragung verpflichtet sich der Übergeber...“

Aus dieser Formulierung sei ersichtlich, dass die Anteilsübertragung zwar beabsichtigt gewesen, aber nicht durch diesen Vertrag vereinbart worden sei. Die Investoren hätten das Wahlrecht zwischen Darlehensrückerstattung und tatsächlicher Anteilsübernahme nach Ablauf der Sperrfrist erkannt und auch verstanden.

Zur Glaubwürdigkeit von ***I-3*** werde wie folgt ausgeführt:

Es sei nicht einsichtig, weshalb das belangte Finanzamt den Angaben des – nach Angaben des Beschwerdeführers – mehrfach wegen schweren Betrugs verurteilten ***I-3*** mehr Glauben schenke als den Angaben der – nach Angaben des Beschwerdeführers – unbescholtenen ***I-4*** und ***I-1***.

Betreffend ***I-6***/***GmbH*** werde wie folgt ausgeführt:

Die Ausführungen von ***I-6*** seien völlig unrichtig. Es werde erneut darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer mit Herrn ***I-6*** keinen Vertrag abgeschlossen habe. Zum anderen habe dieser nicht in das Grundstücksprojekt, sondern in ein Schankanlagenprojekt einer anderen Gesellschaft investiert.

Abschließend werde darauf hingewiesen, dass – selbst wenn es sich bei den fraglichen Vorgängen um Anteilsverkäufe gehandelt hätte (was bestritten wird) – so hätte das belangte Finanzamt aufgrund der Bestimmung des Artikel 13 Abs. 4 DBA Österreich-Rumänien von einer Besteuerung Abstand nehmen müssen. Dies daher, da das Besteuerungsrecht für Anteilsverkäufe an derartigen Gesellschaften gemäß dem DBA Rumänien zugewiesen werde.

B. Beschwerdeentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Beschwerdeentscheidung vom 16.01.2018** wurde die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 sowie die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

[...]

*Entgegen der Ausführung von ***Bf***, dass das „Ziel der CEE ausdrücklich darin bestehe, auch die Befriedigung der Investoren zu gewährleisten“ fehlt eben gerade diese „Ausdrücklichkeit“. Ein entscheidender Streitpunkt des Verfahrens ist, dass keine einzige „ausdrückliche“ Darlehensvereinbarung vorliegt und das Wort Darlehen weder ausdrücklich noch sinngemäß im vorliegenden Vertrag vorkommt. Es liegt eben nur jeweils ein*

Anteilsübertragungsvertrag vor. Die fehlende Ausdrücklichkeit kann auch nicht durch die Aussagen von 2 der 6 Investoren widerlegt werden. Zur Glaubwürdigkeit der Zeugen und näheren Erläuterung des Sachverhalts wird auf den Bp.-Bericht verwiesen.

[...]

*Das Vorliegen eines eindeutig klar formulierten Vertrages dürfte die alleinige Meinung des ***Bf*** sein. Es gibt umfangreichen Schriftverkehr der Rechtsvertreter von ***I-2***, ***I-3*** und ***I-6*** über diverse offene Fragen, die sich aus dem Vertrag ergeben, auch die Staatsanwaltschaft spricht von unklaren Vereinbarungen ebenso wie das Finanzamt (ausführliche Darstellung des Sachverhalts siehe Bp.-Bericht).*

*Ebenso muss ***Bf*** entschieden widersprochen werden, wenn er behauptet, dass „mündliche Darlehensvereinbarungen nicht unüblich“ seien, nur weil der „Investor einen Zahlungsbeleg besitzt“. Mündliche Darlehensverträge sind äußerst unüblich. Dies trifft besonders dann zu, wenn - wie im vorliegenden Fall - eine Vertragspartei ein hochgradig Rechtskundiger (hier: Rechtsanwalt) ist.*

*Anschließend zitiert ***Bf*** die „Würdigung der durchgeführten Rechtsgeschäfte“ der Staatsanwaltschaft Salzburg, die auch zum Ergebnis kommt, dass die Anleger Gesellschafter der CEE wurden (genaue Darstellung siehe auch S. 4 des Bp.-Berichts, letzter Absatz). Warum daraus ***Bf*** folgert, dass „daher eine Einkommensteuer völlig ungerechtfertigt“ ist, ist nichtverständlich, da es ja - wie zum wiederholten Mal festgestellt wird grundsätzlich um die Frage geht, ob die Anleger Darlehensgeber oder Gesellschafter sind. Wenn sie Gesellschafter wurden, sind die Verkäufe der Gesellschaftsanteile in der Folge einkommensteuerpflichtig. Das Weiterleiten von Geldern an die CEE stellt eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar. Zur genaueren Darstellung wird auf den Bp.-Bericht verwiesen.*

[...]

****Bf*** argumentiert in seiner Beschwerde, dass die an die CEE weitergeleiteten Gelder Fremdgelder (Treuhandgelder) gewesen seien und somit nicht ihm zuzurechnen seien. Dem widerspricht die Aktenlage. In keinem einzigen der 6 vorliegenden Investorengeschäfte erfolgte die Bezahlung über ein eindeutig dem Investor zuzurechnendes Fremdgeldkonto.*

****Bf*** hat nichts zur Aufklärung der oft schwer nachvollziehbaren Zahlungsmodalitäten bei den einzelnen Investoren beigetragen. Die Art der Zahlungen wurde aufgrund der Aktenlage (Akten der Staatsanwaltschaft, vorgelegte Buchhaltung und Unterlagen Frau ***I-2***, Aussagen der Investoren) ermittelt und stellt sich bei den 6 Investoren jeweils verschieden dar, genauere Schilderung weiter unten.*

Im Folgenden eine kurze Übersicht über die Art der Bezahlungen (die detaillierte ausführliche Darstellung findet sich im Bp.-Bericht auf den Seiten 7 bis 11):

****I-4***: laut Aussage ***I-4*** und ***Bf*** erfolgte die Bezahlung über Treuhandkonto, Belege dazu wurden weder von ***I-4*** noch von ***Bf*** vorgelegt.*

****I-3***: die Hälfte des Betrages wurde auf das Kanzleikonto (nicht Treuhandkonto!) von ***Bf***, die andere Hälfte des Betrages direkt auf ein Konto der CEE eingezahlt.*

****I-2***: Bezahlung erfolgte direkt auf ein Konto der CEE.*

****I-1***: Die Aktenlage dazu ist undurchsichtig, siehe detaillierte Darstellung im Bp.-Bericht, Seiten 9 und 10. Vermutliche Zahlung über Konto „***Konto***“*

****I-5***: angebliche Barzahlung, kein Beleg vorhanden, keine Mitwirkung von ***Bf****

****GmbH***: Zahlung erfolgte über Konto „***Konto***“. Dieses Konto ist vermutlich ***Bf*** zuzurechnen (nicht in den Saldenlisten der ***GmbH*** ausgewiesen), nähere Darstellung siehe weiter unten unter „***I-1***“ bzw. „***GmbH***“.*

*Dem zufolge gehen alle Zahlungen auf Konten, die nach Ansicht des Finanzamtes sehr wohl ***Bf*** zuzurechnen sind.*

*Aber auch für den Fall, dass eine Investition über ein Fremdgeld- bzw. Treuhandkonto abgewickelt worden sein sollte, ist für ***Bf*** daraus nichts gewonnen. Wie er richtig anführt, gilt eine Einnahme dann als zugeflossen (ist demjenigen zuzurechnen), wenn der Empfänger darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Er hat in der Weise darüber verfügt, indem er an die CEE Darlehen gegeben hat (genauere Darstellung zur Verfügungsmacht siehe Seiten 5 und 6 der Begründung zum Bp.-Bericht).*

Dass die CEE Kapitalbedarf hatte, ist unstrittig. Strittig ist nur die Frage, ob die Kapitalzufuhr als Darlehen oder Gesellschafterkapital erfolgte.

Zu den einzelnen Investoren:

****I-2****

****Bf*** legt ein Schreiben von Frau ***I-2*** vom 24. 9. 2010 vor, in dem diese schreibt: „Belege mit Gesellschafterdarlehen in die Kasse müssen von dem jeweiligen Gesellschafter unterschrieben werden“. Bei diesem Schreiben handelt es sich um ein Schreiben an „die Bürogemeinschaft und an alle die, die mit Herrn ***Bf*** einen Treuhandvertrag abgeschlossen haben“. Da von der Bürogemeinschaft mehrere Firmen umfasst sind (TBD, CEE, ***Pro*** und eventuell auch noch andere), gilt dies offenbar für alle genannten Firmen, also nicht nur für die CEE.*

*Damit sollte bewiesen werden, dass - so Aussage ***Bf*** - „von Anfang an über Darlehen verhandelt wurde“. Dieser Ansicht kann nicht uneingeschränkt gefolgt werden. Es könnte von*

künftigen Darlehen die Rede gewesen sein, von Darlehen des Gesellschafters ***Bf*** selbst oder von Darlehen die anderen Firmen betreffen. In diesem Zusammenhang ist jedoch festzuhalten, dass Frau ***I-2*** niederschriftlich ausgesagt hat, dass im gegenständlichen Streitfall nie von einem Darlehen die Rede war und sie ja auch sehr lange über ihren Anwalt darauf gedrängt hat, endlich als Gesellschafterin der CEE eingetragen zu werden. Dies ergäbe überhaupt keinen Sinn, wenn sie sich selbst nicht als Gesellschafterin, sondern als Darlehensgeberin gesehen hätte. Nochmals wird darauf verwiesen, dass in dem umfangreichen Schriftverkehr zwischen den diversen Anwälten von ***I-2***, ***I-3*** und ***I-6*** einerseits und ***Bf*** andererseits niemals die Rede von einem Darlehen war.

Die dazu beauftragten Anwälte drängten auf Eintragung der Gesellschaftsanteile, worauf ***Bf*** erklärte, warum dies (noch) nicht geschehen sei (Sperrfrist, Streitereien mit ***P*** etc.). ***Bf*** argumentierte nie damit, dass die Investoren durch den Abtretungsvertrag gar nicht Gesellschafter geworden seien.

Zum Vermerk „Darlehen ***I-2***“ auf dem Rückzahlungsbeleg wird auf die Ausführung dazu im Bp.-Bericht (S. 8 und 9) verwiesen.

Das Nichtvorliegen vom Formalerfordernis Notariatsakt (für den Rückkauf eines Anteils einer rumänischen Gesellschaft ohnehin fraglich) und Gesellschafterbeschluss ändert nichts daran, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs zu würdigen ist. Ist der wahre wirtschaftliche Gehalt bzw. die richtige rechtliche Beurteilung der Investition ein Anteilsverkauf, dann handelt es sich bei der Rückzahlung um den Rückkauf eines Gesellschafteranteils. (Zur ursprünglichen Bezahlung von ***I-2*** direkt auf das Konto der CEE siehe die Ausführungen im Bp.-Bericht, S. 8.)

Es widerspricht vollkommen der Aktenlage, dass es - nach Aussage von ***Bf*** zwischen ihm und den „Darlehensgebern“ laufende Informationen über Liegenschaftsankäufe etc. gekommen sei. Alle Anleger beschwerten sich intensiv darüber, überhaupt keine Informationen über die laufenden Geschäfte zu bekommen, obwohl sie des öfteren bei ***Bf*** um Auskunft gebeten hätten.

Nur aufgrund der Tatsache, dass die Gelder in die CEE geflossen sind (und damit in der Folge Grundkäufe getätigt wurden) kann nicht daraus der Schluss gezogen werden, dass keine Steuerpflicht iZm Anteilsverkäufen vorliege. Wie des öfteren angeführt, liegt in diesem zweiten Schritt (Darlehen ***Bf*** - CEE) bereits Mittelverwendung des ***Bf*** vor. Dieser Schritt ist aber klar vom ersten (Anteilsverkauf ***Bf*** - Investor) zu unterscheiden. Bei diesem handelt es sich um einen steuerpflichtigen Verkauf, auch wenn der Geldfluss eventuell bei einem oder zwei Investoren (bei keinem liegt ein Nachweis vor!) über ein Treuhandkonto ging.

Zum wiederholten Male behauptet ***Bf*** in der Beschwerde, dass „mit den Investoren exakt vereinbart sei, dass sie nach Ablauf der Kündigungszeit die Geldbeträge samt Zinsen

zurückfordern" könnten und es sich „daher nur um ein Darlehen habe handeln können". An dieser sogenannten exakten Vereinbarung mangelt es allerdings. Der Anteilsabtretungsvertrag ist in dieser Hinsicht unklar, auch die Staatsanwaltschaft bezeichnet den letzten Satz im Punkt VII des Vertrags (Regelung über Sperrfrist, Anteilsrückübertragung mit Verzinsung) als unklar.

Aus diesem Punkt ist jedenfalls - wie aus dem ganzen Vertrag - in keinsten Weise abzulesen, dass es sich hier „exakt" um einen Darlehensvertrag handelt. Zur neuerlichen Behauptung, dass die Zahlung über Fremdgeldkonten erfolgt sei und dass daher eine Versteuerung nicht möglich sei, siehe Ausführungen oben.

Die Aussage von ***Bf***, dass ***I-4*** und ***I-1*** deswegen ihre Zinsen noch nicht eingefordert haben, weil derzeit bei den Banken keine 7 % zu bekommen sind, ist unlogisch und die Behauptung, dass eine reine Zinsausschüttung nicht möglich sei, unbegründet.

Mit welchen Kosten die einzelnen Investoren belastet sind oder nicht, entzieht sich dem Wissensstand des Finanzamts und ist wohl auch teilweise nach rumänischem Recht zu beurteilen. Welche Gebühren ***Bf*** hier genau meint, führt er nicht an. Jedenfalls kann aus der Tatsache, dass die Investoren gewisse Gebühren nicht tragen mussten, keinesfalls geschlossen werden, dass sie Darlehensgeber und nicht Gesellschafter wurden. Die Aussage von ***Bf***, dass die Investoren kein wirtschaftliches Risiko trugen, erscheint die alleinige Ansicht von ***Bf*** zu sein, da bis Ende 2015 alle 5 verbleibenden, Investoren keinerlei Ertrag bekommen haben und auch keine Rückzahlung ihrer vor Jahren getätigten Investition.

Bf legt nunmehr Punkt IV des Vertrags (Rechte und Pflichten) so aus, „dass die Anteilsübertragung zwar in Absicht gestanden, aber durch diesen Vertrag nicht vereinbart sei". Die Formulierung im Vertrag lautet: „Im Falle der Anteilsübertragung verpflichtet sich der Übergeber,..". Er interpretiert diese Stelle nun so, dass die Geldgeber dadurch „das Wahlrecht zwischen Darlehensrückerstattung und tatsächlicher Anteilsübernahme nach Ablauf der Sperrfrist" gehabt hätten. Abgesehen davon, dass diese Folge (Rückerstattung des Geldbetrags oder Anteilsübernahme nach Sperrfristablauf) dann im Vertrag nicht mehr so ausgeführt ist, hätte dies für ***Bf*** keine andere steuerliche Konsequenz. Da die Sperrfrist nur zwei Jahre betrug und außer Frau ***I-2*** kein Investor sein Geld zurückbekam, wäre die Steuerpflicht zwei Jahre später (also 2010 und 2011) vorgelegen.

Schließlich folgert ***Bf*** aus Punkt VI des Vertrags (Geschäftsergebnis) und Punkt VII des Vertrags (Verpflichtungen) zum wiederholten Mal, dass die Investoren Darlehensgeber und nicht Gesellschafter seien. Diese Folgerung ist nicht nachvollziehbar:

- in Punkt VI wird lediglich geregelt, dass die Gesellschafter am Gewinn beteiligt sind,
- in Punkt VII - wie oben schon angeführt - in unklarer Weise eine Sperrfrist bzw. Verzinsung im Falle einer Rückführung

- der Begriff „Darlehen“ kommt weder wörtlich vor, noch handelt es sich sinngemäß aus dem Inhalt um ein Darlehensvertrag. Die angeführte Verzinsung ist lediglich für die Anteilsrückübertragung vorgesehen und vereinbart.

(Glaubwürdigkeit) *I-3*****

Sämtliche Aussagen und vorgelegten Unterlagen von ***I-3*** sind nachvollziehbar und widersprechen sich auch in keinem Punkt. Auch Frau ***I-2*** bestätigt - soweit es ihren Bereich auch als kurzfristige Geschäftsführerin der CEE betrifft - diese Aussagen. Es besteht daher kein Grund, an den Aussagen von ***I-3*** betreffend den vorliegenden Fall zu zweifeln, auch wenn es in anderen Fällen zu Verurteilungen gegen ***I-3*** gekommen sein sollte.

I-3 selbst hat ein Urteil des ***LG*** vom 29.10.2010 vorgelegt, in dem ***Bf*** wegen Untreueverhalten (entgegen der Treuabrede mit der ***Bank***) im Umfang von € 131.411,11 verurteilt wird.

Es wäre genauso wenig statthaft, aus diesem Urteil zu folgern, dass ***Bf*** im vorliegenden Fall nicht glaubwürdig sei.

Zur Glaubwürdigkeit der Zeugen ***I-4*** und ***I-1*** wird auf den Bp.-Bericht, Seite 6 vorletzter Absatz, verwiesen.

Wenn ***Bf*** in seiner Beschwerde hervorhebt, dass die Gelder von ***I-4*** und ***I-1*** „eindeutig in den Geschäftsbüchern der CEE verbucht sind“ vergisst er dabei zu erwähnen, in welcher Form sie verbucht sind: nämlich als Darlehen ***Bf*** an die CEE und nicht etwa als Darlehen ***I-4*** oder ***I-1***. Zum wiederholten Mal zeigt sich hier die Grundproblematik: es gibt weder (schriftliche) Darlehensverträge ***Bf*** - Investor, noch Darlehensverträge Investor - CEE, sondern eben nur Anteilsabtretungsverträge.

I-6 /***GmbH***

Warum ***Bf*** in der Beschwerde eine ganze Seite der Argumentation widmet, dass er mit ***I-6*** keinen Vertrag geschlossen habe und dieser nicht beteiligt sei, ist vollkommen unklar. Das Finanzamt ist in diesem Punkt den Argumenten des ***Bf*** gefolgt, siehe dazu S. 11 des Bp.-Berichts, erster Absatz.

Es ist bezeichnend für die allgemeine Art der Argumentationsweise, dass ***Bf*** auf die ausführliche Darstellung zu diesem Fall (S. 11 des Bp.-Berichts) nicht weiter eingeht. Während ***Bf*** auf viele Sachverhaltsdarstellungen einfach nicht eingeht, wiederholt er immer wieder seine (wenigen) Argumente, - wie zum wiederholten Male auf S. 12 der Beschwerde - die angebliche Glaubwürdigkeit seiner Zeugen ***I-1*** und ***I-4***.

*Im Bp.-Bericht detailliert auf S. 11 dargestellt ist die Causa ***GmbH***. ***Bf*** bemängelt, dass Herr ***RR*** bis dato nicht vom Finanzamt zu dieser Causa befragt wurde. Dazu wird wie folgt ausgeführt:*

*Handelsrechtliche Geschäftsführerin der ***GmbH*** (Eintragung im Firmenbuch 2004) ist ab 2005 ***ED***. Sie ist dies bis zur Auflösung der Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkurses am 20.10.2012. Gewerberechtlicher Geschäftsführer ist seit 2004 ***RR***, er ist seit 2011 auch Prokurist in dieser Gesellschaft.*

*Im fraglichen Zeitraum 2008 und 2009 war daher ausschließlich Frau ***ED*** handlungs- und zeichnungsberechtigt. Folgerichtig wurde der Abtretungsvertrag zwischen ***Bf*** und der ***GmbH*** vom 26.9.2008 auch von Frau ***ED*** als Vertreterin der ***GmbH*** unterfertigt.*

****Bf*** hat diesen Vertrag erst - überraschend - während der Schlussbesprechung vorgelegt. Überraschend deshalb, weil von diesem Vertrag in keiner der vorliegenden sehr umfangreichen Unterlagen die Rede war: weder im vielseitigen Akt der Staatsanwaltschaft, noch in der Buchhaltung oder den Unterlagen der CEE, noch in den ebenso umfangreichen Aussagen und Unterlagen der Polizei. Auch ***Bf*** selbst hat diesen Vertrag bis zum Datum der Schlussbesprechung an keiner Stelle (Polizei, Gericht, Finanzamt, umfangreicher Schriftverkehr mit allen Investoren, anderen Gesellschaftern der CEE etc. etc.) erwähnt.*

*Auch das Bankkonto „***Konto***“ wurde von ***Bf*** erst im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegt, genaue Darstellung siehe S. 11 des Bp.-Berichts. Im Zuge der Bearbeitung der vorliegenden Beschwerde wurde daher Frau ***ED*** als seinerzeitige Geschäftsführerin der ***GmbH*** zur Zeugenaussage vorgeladen, ist aber nicht erschienen. Mit dieser Vorladung wurden auch alle anderen Personen, die im Zusammenhang mit der Causa sachdienliche Aussagen tätigen können, vorgeladen. Trotz nachgewiesener Zustellung der Vorladung ist niemand erschienen.*

*Es ist bezeichnend, dass ***Bf*** die Vorladung „seiner“ Zeugen moniert, diese aber dann nicht erscheinen. Nicht nur, dass es sich um Zeugen handelt, von denen er sich erhofft, dass sie seine Sicht der Dinge bestätigen, sondern die ***GmbH*** ist auch „seine“ Firma (von 2007 bis Konkurseröffnung ist ***Bf*** 100 % Gesellschafter der ***GmbH***!).*

*Ein weiterer, äußerst aufklärungsbedürftiger Sachverhalt hat sich durch die Vorlage des o.a. Bankkontos während der Schlussbesprechung ergeben: laut Aussage von ***Bf*** ist das Bankkonto „***Konto***“ der ***GmbH*** zuzurechnen. Über dieses Konto sind lt. ***Bf*** die Zahlungen sowohl der G & A GmbH (gesamt 150.000,-) als auch teilweise die von ***I-1*** (130.000,-) an die CEE gelaufen, genaue Darstellung siehe S. 11 des Bp.-Berichts. Der Betrag, der die G & A GmbH betrifft (150.000,-), stammt von diversen Anlegern.*

Die ***GmbH*** hat zu den Bilanzstichtagen (jeweils 28.2.) 2008, 2009, 2010 und 2011 keine Jahresabschlüsse beim Firmenbuch eingereicht. Im Zuge einer Umsatzsteuer-Prüfung anlässlich der Konkureröffnung wurden dem Finanzamt jedoch Saldenlisten (zum 30.9.2010 und zum 31.12.2011) vorgelegt. Hierin findet sich das o.a. Vermögen in Höhe von 150.000,-- nicht, weder als (Darlehens)Forderung an die CEE, die sie ja nach Ansicht von ***Bf*** sein müsste, noch als Beteiligung an der CEE (Ansicht Finanzamt), noch als Forderung an eine dritte Firma (angeblich wurde die Beteiligung an die Firma ***Pro*** „übertragen“, in welcher Form auch immer, siehe Bp.-Bericht S. 11). Dieser Sachverhalt wurde auch dem Masseverwalter der ***GmbH***, ***MV***, mitgeteilt (Verdacht der Gläubigerschädigung) und von diesem ***Bf*** zur Stellungnahme vorgehalten. ***Bf*** hat auch darauf nicht reagiert.

Schließlich wendet ***Bf*** ein, eine Besteuerung von Anteilsverkäufen hätte auch dann zu unterbleiben, weil das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Rumänien eine Besteuerung in Österreich ausschliesse.

Dazu ist festzuhalten: gem. Artikel 13 Abs. 4 des DBA Rumänien sind Gewinne aus Anteilen an einer Gesellschaft, deren Vermögen zur Gänze oder hauptsächlich aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat (hier Rumänien) liegt, im anderen Staat (hier Rumänien) zu besteuern.

Entscheidend, ob in Österreich oder Rumänien Steuerpflicht vorliegt, ist also die Frage, ob das Vermögen der Gesellschaft zur Gänze oder hauptsächlich aus unbeweglichem Vermögen besteht (Steuerpflicht in Rumänien) oder nicht (Steuerpflicht in Österreich). Wie sich das Geschäftsmodell dem Finanzamt aus der Aktenlage darstellt, ist ausführlich auf den Seiten 1 bis 4 des Bp.-Berichts dargestellt. Es handelt sich um eine klassische Investition von Risikokapital. Der Investor erhofft sich durch die erwarteten Wertsteigerungen der Grundstücke eine entsprechende Rendite. Diese Wertsteigerung erhofft er sich dadurch, dass er vom Konzept und Erfolg des Projekts ***RS*** überzeugt ist. Deshalb investiert er in eine Firma, die an realen Werten vor seiner Investition nur das Geschäftsmodell, „die Idee“, den Firmenwert als einzigen Wert hat. Es ist unbestritten, dass mit den Anlegergeldern die Grundstücke erst angeschafft werden, das heißt vor der Investition besteht die Firma - deren eigentlicher Wert - ausschließlich aus dem Konzept ***RS***. Wäre die Firma zum Zeitpunkt der Investition (Grundstücke werden mit der Investition ja erst angeschafft) wertlos, könnte man also von vornherein sagen, dass das Konzept ***RS*** wertlos ist, würde ja Betrug vorliegen, es würde etwas Wertloses für viel Geld verkauft. Auch die Staatsanwaltschaft hat sich der Meinung angeschlossen, dass hier kein Betrug vorliegt.

Es liegt hier also eine klassische Investition von Risikokapital vor, „gekauft“ wird die überzeugende Idee des Konzepts ***RS***. Mit den eingesetzten Mitteln (also nach der Investition!) werden dann die Grundstücke angeschafft. Damit liegt aber auch kein Beteiligungskauf an einer Gesellschaft vor, deren Vermögen zur Gänze oder hauptsächlich aus

*unbeweglichem Vermögen besteht. Das Vermögen der CEE besteht zum Zeitpunkt der Anschaffung der Anteile überwiegend - und nur im Zusammenhang mit dem Projekt ***RS*** macht das einen Sinn - aus dem Projekt, dem Konzept, der Idee des Projekts ***RS***. Damit liegt aber überwiegend bewegliches Vermögen vor und ist Steuerpflicht in Österreich gegeben.*

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom (ebenfalls) 16.01.2018** wurde die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass sich durch die Abweisung der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 keine Änderung für die Berechnung der Anspruchszinsen ergeben würden. Die Beschwerde sei somit als unbegründet abzuweisen.

Mit **Schreiben vom 19.02.2018** hat der Beschwerdeführer einen **Vorlageantrag** betreffend die obig dargestellten Beschwerdevorentscheidungen eingebracht.

In diesem wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

[...]

*****I-2***:**

*Die Einbringung des Kapitals in die Gesellschaft über ein Gesellschafterdarlehen, sohin über meine Person, war mit [...] und [...] ***I-2*** unter Federführung des damaligen Geschäftsführers der CEE, ***P*** und mir im Detail besprochen und auch nur so möglich, da zum Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrag am 19.03.2009 der Anteilsübertragungsvertrag nicht durchzuführen war und daher nur ich eine Gesellschafterdarlehen geben konnte, wobei der daraus resultierende Rückforderungsanspruch den Geldgebern ***I-2*** bei Verkauf des baureif gemachten Projektes oder bei Tilgung des Darlehens zukommt.*

*Mir wurde von ***P*** und dem rumänischen Steuerberater erklärt, dass nach rumänischem Recht nur über die Konstruktion des Gesellschafterdarlehens der Rückzahlungsbetrag daraus steuerfrei dem Investor zukommt. Diese Konstruktion war mit [...] und [...] ***I-2*** abgesprochen und war diese zur Gewährung eines Gesellschafterdarlehens durch meine Person an die CEE ausdrücklich einverstanden!*

Voraussetzung war allseits übereinstimmend, dass die Investoren ihre Darlehensbeträge steuerfrei wieder zurückerhalten, der darüber hinaus erwirtschaftete Erfolg wird entsprechend den ihnen zustehenden Anteilen aufgeteilt. Diese nach Rückgewehr der Darlehen zustehenden Ansprüche hat jeder selbst zu versteuern.

*In einer, von [...] ***I-2*** als Geschäftsführerin der ***CEE*** an den RA ***Dr. K***, gerichteten Sachverhaltsdarstellung schildert ***I-2*** exakt den Ablauf ihrer Investitionen und vor allem wie diese zu Stande kamen. Eindeutig ersichtlich ist, dass der tatsächliche Grund zur Investition die vom damaligen, federführenden, Geschäftsführer, ***P*** konkret in Aussicht gestellte 7%-ige Verzinsungen ihres Darlehens an die ***CEE*** [...].*

*Dass in der Beschwerdevorentscheidung auf Seite 3 unter „***I-2***“ angenommen wird, dass ***I-2*** in ihrem zitierten Bericht vom 24.9.2010 möglich künftige oder bereits gewährte Darlehen auch an andere Firmen also nicht nur die ***CEE*** gemeint hat widerspricht aber der Ansicht der ermittelnden Behörde, dass es sich bei den gegenständlichen Investitionen in die ***CEE*** um keine Darlehen handelt sondern bestätigt meine Angaben!*

[...]

*Zunächst wurden über Wunsch des ***P*** bei Gewährung von Gesellschafterdarlehen durch mich an die ***CEE*** mit Mitteln von Investoren keine schriftlichen Darlehensverträge abgeschlossen, da ***P*** erklärte, dass die Verträge am besten nur buchhalterisch festgehalten werden. Anfangs 2009 drängte jedoch der damalige Steuerberater der ***CEE*** darauf, dass die Darlehensverträge schriftlich abgeschlossen werden, Die Vertragsformulierung selbst kam ohne mein Mitwirken zustande und entsprach erst nach mehrfacher Änderung den Vorgaben ***P*** und des damaligen rumänischen Steuerberater.*

*Die in der Beschwerdevorentscheidung, Seite 4 Abs1. Darstellung der Behörde ist weder sachlich noch inhaltlich nachvollziehbar, denn wie bereits mehrfach belegt handelt es sich bei der Investition ***I-2***S in die ***CEE*** (sowie bei allen anderen Investoren) um Darlehen zum Ankauf von Grundstücken und keinesfalls um den Kauf von Firmenanteilen. Speziell bei ***I-2*** ist dies simpel nachvollziehbar, da sie entgegen der Vereinbarung, unter Anleitung ***P*** ihre Darlehensgelder nicht auf ein von mir noch bekannt zu gebendes Treuhandkonto, sondern direkt an die ***CEE*** zum Ankauf von Grundstücken überwiesen hat. Warum ***I-2*** behauptet nicht vom Ankauf von Grundstücken informiert gewesen zu sein, sondern für viel Geld einen praktisch wertlosen Firmenanteil erworben zu haben ist wohl nicht nachvollziehbar!*

*Dies insbesondere nach der Vorstellung des Projektes „***RS***“ durch ***P***. Hätte ***I-2***, wie von der Behörde behauptet, mit ihrem Darlehen Firmenanteile erworben wäre dies wirtschaftlich unsinnig, denn nur durch den Erwerb von Grundstücken konnten Profite erzielt werden. Darüber und das wirtschaftliche Ziel wurde, wie bereits mehrfach belegt, ***I-2*** von ***P*** informiert und war sie damit auch explizit einverstanden!*

[...]

****I-3***:*

*Lediglich die ***Immo GmbH & Co KG*** hat ihr Darlehen nicht zurück erhalten, da ***Bf*** Gegenforderungen gegen die ***Immo GmbH & Co KG*** hatte, deren Höhe den Rückforderungen dieser Gesellschaft gegen ***Bf*** bei weitem überstieg. Durch die Aufrechnungserklärung ist aber auch dieser Rückforderungsanspruch geleistet.*

[...]

****I-6***:*

[...]

*Festzustellen ist, dass ***I-6*** betreffend der ***CEE*** weder mit meiner Person noch in direkt wirtschaftlichem Zusammenhang mit der ***CEE*** gestanden ist, sondern seine Investition ausschließlich in die ***GmbH*** und ein Entwicklungsprojekt neuartiger Getränkemaschinen betroffen hat!*

*Ebenfalls nicht nachvollziehbar ist die Feststellung in der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung, Seite 4 Abs. 6 dass der weitere Verbleib der Darlehen ***I-4*** und ***I-1*** bei einer 7%-igen, fixen Verzinsung unlogisch ist. Dies insbesondere bei Betrachtung der seit Jahren Bank üblichen Kapitalverzinsungen die weit unter diesem Zinssatz zu finden sind. Eine Rückforderung des Darlehens erscheint hier wirtschaftlich unlogisch und ist die Darstellung der Behörde mehr als fehlerhaft!*

*Ein Gesellschafter trägt das Risiko einer wirtschaftlichen Fehlentwicklung im Verhältnis der Gesellschaftsanteile mit und ist bei zu erzielenden Gewinnen oder Verlusten uneingeschränkt beteiligt. Der Darlehn Geber bei einem fix vereinbarten Zinssatz ist, soweit ein entsprechender Gegenwert als Sicherheit (bei ***CEE*** bekanntlich durch den Ankauf von Grundstücken gedeckt) vorhanden ist, von keinerlei Risiko betroffen. Mit Risiko behaftet wäre wohl eine Investition in Aktien oder Bitcoins zu bezeichnen, denn Entwicklungen in diesem Bereich sind nicht vorhersagbar!*

[...]

C. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 04.04.2018 zur Entscheidung vorgelegt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022 wurde die gegenständliche Beschwerdesache mit Wirksamkeit ab 01.04.2022 in die Zuständigkeit des erkennenden Richters übertragen.

Im Rahmen der **am 17.03.2025 stattgefundenen mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht** wurde vom Beschwerdeführer im Wesentlichen wie bereits schriftlich vorgebracht und ergänzend ausgeführt, dass es nach der ursprünglichen Intention zur

Übertragung der Geschäftsanteile an der CEE in Rumänien unter notarieller Mitwirkung hätte kommen sollen. Nach erfolgter Übertragung hätten anschließend Darlehensverträge zwischen den Investoren und der CEE abgeschlossen werden sollen, die die zwischen dem Beschwerdeführer und der CEE abgeschlossenen Darlehensverträge ersetzen hätten sollen. Die verfahrensgegenständlichen Verträge hätten keine Anteilsübertragung zum Zweck gehabt und auch die Zahlungsflüsse habe nur ***P*** koordiniert.

Seitens des Vertreters bzw. der Vertreterin des belangten Finanzamtes wurde im Wesentlichen ebenfalls wie bereits schriftlich ausgeführt und darauf verwiesen, dass auch eine etwaige „Zweckbindung“ der Gelder aus den verfahrensgegenständlichen Verträgen nichts an der Steuerpflicht im Zusammenhang mit der Anteilsübertragung ändern würde. Zudem wurde ausgeführt, dass nach Ansicht des belangten Finanzamtes im Falle des treuhändigen Haltens von Gesellschaftsanteilen an einer rumänischen Gesellschaft unklar sei, ob schon dafür (oder erst für die tatsächliche Eintragung) ein Notariatsakt erforderlich sei.

Der als Zeuge vernommene ***I-4*** führte aus, dass die im Zusammenhang mit dem abgeschlossenen Vertrag an den Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen zweckgebunden gewesen seien. Die Zahlungen hätten ausschließlich zum Ankauf von Grundstücken für das Projekt „***RS***“ verwendet werden dürfen. Ungeachtet von einzelnen Vertragspassagen sei Vertragsinhalt ausschließlich die Zurverfügungstellung von Geldern für den Ankauf von Grundstücken in Rumänien gewesen. Nach Ansicht des Zeugen habe der Beschwerdeführer über das Geld daher nicht frei verfügen dürfen. Einnahmen aus dem Investment seien erst bei Abwicklung der CEE zu erwarten gewesen. Auf Frage der Vertreterin des belangten Finanzamtes, zwischen wem die Zweckbindung vereinbart worden sei, führte der Zeuge aus, dass die Zweckbindung zwischen ihm und dem Beschwerdeführer vereinbart worden sei. Zuletzt verwies der Zeuge noch darauf, dass er bei ordnungsgemäßer Erfüllung des Vertrages den Rückfluss des eingesetzten Kapitals, eine Verzinsung und einen Anteil an der erzielten Wertsteigerung im Umfang seines Beteiligungsausmaßes erwartet habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den streitgegenständlichen Jahren 2008 (ab dem unten angeführten Datum) und 2009 Gesellschafter der rumänischen ***CEE*** (vergleichbar mit einer österreichischen GmbH). Das Beteiligungsausmaß war wie folgt:

- Ab dem 15.10.2008 - 40%
- Ab dem 27.10.2009 - Verringerung von 40% auf 24%

Der ursprüngliche Erwerb der Anteile durch den Beschwerdeführer in Höhe von 40% erfolgte entgeltlos.

Zur Geschäftsführung der rumänischen ***CEE*** war der Beschwerdeführer in den streitgegenständlichen Jahren nicht berufen. Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2008 und 2009 mit den unten genannten Personen Verträge abgeschlossen, die als „Anteilsübertragungsvertrag Treuhandvertrag ***CEE***“ titulierte sind. Gegenstand dieser Verträge war die Abtretung von Gesellschaftsanteilen an der ***CEE***, wobei vereinbart war, dass der Verkäufer (d.h. der Beschwerdeführer) die Gesellschaftsanteile für die Käufer (d.h. die unten angeführten Personen) zunächst treuhändig halten sollte. Zur Eintragung dieser Gesellschaftsanteile in das rumänische Handelsregister ist es in den streitgegenständlichen Jahren nicht gekommen.

Die Verträge wurden mit den nachstehend angeführten Vertragspartnern abgeschlossen:

GmbH (idF „***GmbH***“) – Der fragliche Vertrag ist mit 26.09.2008 datiert, als Abtretungspreis gemäß Punkt III. des Vertrages ist ein Betrag von EUR 150.000,00 vereinbart, der auch zur Gänze bezahlt wurde. Der Beschwerdeführer war seit 13.04.2005 – und somit auch in den streitgegenständlichen Jahren 2008 und 2009 – zu 85% an dieser Gesellschaft beteiligt. Die Geschäftsanschrift dieser Gesellschaft war ident mit jener der Anwaltskanzlei des Beschwerdeführers in den streitgegenständlichen Jahren.

I-1 – Der fragliche Vertrag ist mit 15.10.2008 datiert, als Abtretungspreis gemäß Punkt III. des Vertrages ist ein Betrag von EUR 300.000,00 vereinbart, der im Umfang von EUR 195.000,00 tatsächlich bezahlt wurde. Die Bezahlung erfolgte im Umfang von EUR 130.000,00 in der Form einer Bareinzahlung am 15.10.2008 auf ein (Ander)Konto des Beschwerdeführers sowie im Umfang von EUR 65.000,00 durch Übergabe eines Bargeldebetrages im Jahr 2008.

I-5 – Obwohl der fragliche Vertrag im bisherigen Verfahren nicht vorgelegt wurde, steht fest, dass ein solcher abgeschlossen wurde. In Erfüllung dieses Vertrages wurde im Dezember 2008 ein Bargeldebetrag von EUR 65.000,00 tatsächlich bezahlt.

I-2 - Der fragliche Vertrag ist mit 17.03.2009 datiert, als Abtretungspreis gemäß Punkt III. des Vertrages ist ein Betrag von EUR 110.000,00 vereinbart, der auch zur Gänze bezahlt wurde. Die Bezahlung erfolgte im März 2009 in Form von drei separaten Überweisungen.

I-4 – Der fragliche Vertrag ist mit 22.12.2009 datiert, als Abtretungspreis gemäß Punkt III. des Vertrages ist ein Betrag von EUR 65.000,00 vereinbart, der auch zur Gänze bezahlt wurde.

I-3 - Der fragliche Vertrag ist mit 11.05.2009 datiert, als Abtretungspreis gemäß Punkt III. des Vertrages ist ein Betrag von EUR 130.000,00 vereinbart, der im Umfang von

EUR 129.821,50 tatsächlich bezahlt wurde. Die Bezahlung erfolgte in Form von zwei Überweisungen im Mai 2009 (EUR 64.821,50 auf das Konto der ***CEE***) sowie im Dezember 2009 (EUR 65.000,00 auf ein auf den Beschwerdeführer lautendes Konto).

Die von den Investoren geleisteten Beträge wurden auf Anweisung des Beschwerdeführers auf unterschiedliche Konten überwiesen/bar eingezahlt (im Falle von ***I-1*** zu zwei Dritteln, ***I-2*** und ***I-3***) bzw. in Form von Bargeld geleistet (im Falle von ***I-1*** zu einem Drittel, ***I-5***) und vom Beschwerdeführer für die Gewährung von Gesellschafterdarlehen an die ***CEE*** verwendet. Im Falle der ***GmbH*** sowie von ***I-4*** erfolgte die Überweisung nach entsprechender Anweisung durch die ***GmbH*** (im Oktober 2008) bzw. ***I-4*** (im November oder Dezember 2009) direkt durch den Beschwerdeführer von einem auf ihn lautenden Ander(Konto) auf das Konto der ***CEE***. Auch diese Beträge wurden vom Beschwerdeführer für die Gewährung von Gesellschafterdarlehen an die ***CEE*** verwendet.

Der Beschwerdeführer hat im Zusammenhang mit den als „*Anteilsübertragungsvertrag Treuhandvertrag* ***CEE***“ bezeichneten Verträgen keine Steuer in Rumänien entrichtet.

Im Rahmen der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 wurde auf die Feststellungen der im Jahr 2014 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfung sowie die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen. Die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die betroffenen Jahre sind am 27.05.2011 (Einkommensteuer 2008) bzw. am 18.07.2011 (Einkommensteuer 2009) ergangen.

Im Rahmen des angesprochenen Prüfungsberichtes wurde darauf verwiesen, dass im Zuge der Außenprüfung im konkreten Fall neue Tatsachen und Beweismittel – insbesondere im Zusammenhang mit Beteiligungsveräußerungen an der Firma CEE, die bisher nicht erklärt worden sind – hervorgekommen seien.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen

Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. etwa VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 167, Rz 8 mwN).

A. Beteiligungsausmaß, Geschäftsführung

Die Eigenschaft des Beschwerdeführers als Gesellschafter der rumänischen ***CEE*** sowie das Beteiligungsausmaß und die angeführten Zeiträume ergeben sich aus der beglaubigten Übersetzung des Auszuges aus dem rumänischen Handelsregister vom 02.05.2011. Die Feststellung, wonach der Beschwerdeführer die Anteile an der ***CEE*** entgeltlos erworben hat, ergibt sich aus seinem Vorbringen vom 16.06.2014 („grundlegende Sachverhaltsdarstellung“ an das Finanzamt Salzburg-Stadt). Die Feststellung, wonach eine rumänische „S.R.L.“ mit einer österreichischen GmbH vergleichbar ist, ergibt sich aus der Übersetzung des rumänischen Gerichtsurteiles betreffend die ***CEE*** vom 22.11.2011. Dass es sich bei einer rumänischen „S.R.L.“ um eine Kapitalgesellschaft handelt, ergibt sich weiters daraus, dass diese Gesellschaftsform im Anhang I zur Mutter-Tochter-Richtlinie (RICHTLINIE 2011/96/EU DES RATES vom 30. November 2011), und zwar im Teil A, lit. w) angeführt ist.

Aus der beglaubigten Übersetzung des Auszuges aus dem rumänischen Handelsregister vom 02.05.2011 ergibt sich ebenfalls, dass der Beschwerdeführer in den streitgegenständlichen Jahren nicht zum Geschäftsführer (im Auszug bezeichnet als „*Verwalter*“) der ***CEE*** berufen war. Dies steht auch im Einklang mit den Ausführungen der Staatsanwaltschaft Salzburg im (eingestellten) Ermittlungsverfahren gegen den Beschwerdeführer bzw. den Ausführungen des rechtsfreundlichen Vertreters des Beschwerdeführers in der Stellungnahme an die Staatsanwaltschaft Salzburg vom 18.04.2011, wonach „*seit Beginn der Gesellschaft [...]* ***P***, *ab März 2009 auch* ***S*** *und erst nach dem Erkennen von Unregelmäßigkeiten ab 11.05.2010 auch der Verdächtige* [Anmerkung: also der Beschwerdeführer], *vorerst gemeinsam mit* ***P*** *und* ***S***, *die oben angeführte Firma* [Anmerkung: ***CEE***]“ vertreten hätten.

Die Feststellung, wonach es in den streitgegenständlichen Jahren nicht zur Eintragung der Gesellschaftsanteile der genannten Investoren an der ***CEE*** in das rumänische Handelsregister gekommen ist, ergibt sich ebenfalls aus der beglaubigten Übersetzung des Auszuges aus diesem Register vom 02.05.2011.

B. Anteilsübertragungs- bzw. Treuhandverträge

Die Feststellung, dass der Gegenstand der vom Beschwerdeführer mit den jeweiligen – bereits im Sachverhalt angeführten – Vertragspartnern abgeschlossenen Verträgen die Abtretung von

Gesellschaftsanteilen inkl. der vereinbarten Treuhandkonstruktion war, ergibt sich für den erkennenden Richter aus den folgenden Gründen:

a) Vertragstext

Aus den vorliegenden Verträgen ergibt sich der folgende Vertragstext:

ANTEILSÜBERTRAGUNGSVERTRAG

TREUHANDVERTRAG

*****CEE*****

*Abgeschlossen zwischen ***Bf***, Rechtsanwalt, ***Adresse*** als geschäftsführender Gesellschafter der Firma ***CEE*** mit dem Sitz in ***Ort RO***, Romania und [Name und Adresse des jeweiligen Vertragspartners].*

I.

PRÄAMBEL

*1. Die Fa. ***CEE*** mit dem Sitz in der Hauptstadt des Landkreises [...] und der Geschäftsanschrift [...] ist im Besitz einer zusammenhängenden Umwidmungsfläche im Bereich des Ortes [...] im Gesamtkatasterausmass von ca. [...] für die Realisierung des Tourismuskonzeptes für die Region [...].*

2. Im ausgearbeiteten Tourismuskonzept ist der Bau von Hotels, Appartementhotels, Jugendferienanlage sowie eine Geschäftsstrasse enthalten. Weitere Planungen betreffen die Errichtung eines Reitsportzentrums sowie eine Golfanlage, wobei bei diesen genannten Projekten die Investmentfirma nicht als Investor auftreten wird, sondern sich im Grundstücksverkauf und Projektentwicklung beteiligen wird. Eigenständige Projekte wie Schaffung von privaten Wohnraum im Bereich von anfangs ca. 80 Wohnungen sind konzeptionell vorgesehen.

II.

GESCHÄFTSANTEILE

*Der Übergeber ist zu 40% Gesellschafter der oben genannten Firma ***CEE***, welche unter der Nr. [...] im Firmenbuch des Landes [...] registriert ist.*

Von diesem seinem Anteil verpflichtet sich der Übergeber einen Anteil von [...] % an die Übernehmer zu einem beiderseits vereinbarten Abtretungsentgelt in Höhe von [€...] abzutreten und erklären diese für den Fall der Abtretung die Annahme desselben.

III.

ABTRETUNGSPREIS

Der Abtretungspreis in Höhe von [€...] ist bei Errichtung dieses Vertrages von den Übernehmern auf ein vom Übergeber bekanntzugebendes Konto zur Einzahlung zu bringen.

IV.

RECHTE UND PFLICHTEN

Im Falle der Anteilsübertragung verpflichtet sich der Übergeber diesen Geschäftsanteil mit allen Rechten und Pflichten abzutreten und erklärt, dass dieser sein volles Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist.

Dagegen übernehmen die Übernehmer die mit dem abgetretenen Geschäftsanteil verbundenen Verpflichtungen.

V.

TREUHANDBESTIMMUNG

Für den Fall des Abschlusses dieses Vertrages hält der Übergeber [...%] für die Übernehmer und sohin nicht auf eigene Rechnung, sondern auf Rechnung der Übernehmer.

Der Übergeber verpflichtet sich, als Treuhänder über den in Punkt II beschriebenen Gegenstand nicht ohne Zustimmung der Treugeber zu verfügen, alle ihm auf Grund des Gesellschaftsanteiles zukommenden Beträge und Vorteile unverzüglich an die Treugeber auszubezahlen und weiterzuleiten, bei der Verfügung über den Gegenstand nur entsprechend der ihm vom Treugeber erteilten Aufträge zu verfahren, den Treugeber von allen Verständigungen, Benachrichtigungen, Ereignissen in bezug auf den Gegenstand, kurzum von allem zu unterrichten, was geeignet ist, die Interessen der Treugeber zu beeinflussen.

Die Übernehmer und Treugeber verpflichten sich, den Übergeber und Treuhänder hinsichtlich aller Gebühren, Abgaben, Kosten und Belastungen, welcher Art auch immer, die aus dem Gesellschaftsrecht oder aus der Treuhandschaft erwachsen, schad- und klaglos zu halten.

VI.

GESCHÄFTSERGEBNIS

Die Ergebnisse der Geschäftsjahre werden je nach Grösse des Geschäftsanteiles unter den Gesellschaftern aufgeteilt.

Die Gewinnermittlung erfolgt jeweils zum Abschluss eines vollen Bilanzjahres.

VII.

VERPFLICHTUNGEN

*Die Übernehmer nehmen zur Kenntnis und akzeptieren ausdrücklich die unter Pkt. I beschriebene Geschäftspolitik der Firma ***CEE*** und erteilen bereits in diesem Vertrag der Geschäftsführung den uneingeschränkten Auftrag zur Verwirklichung der oben beschriebenen Konzepte.*

Für die ersten beiden Jahre ab dem ersten Bilanzjahr besteht eine Sperrfrist, wobei im Falle einer Rückführung bzw. Anteilsrückübertragung innerhalb dieser beiden Jahre eine jährliche Verzinsung von 7% vereinbart ist.

VII.

VERSCHWIEGENHEITSERKLÄRUNG

Sämtliche Vertragsparteien verpflichten sich, alle Geschäftsgeheimnisse sowie alle vertraulichen oder nützlichen Informationen, auch wenn sie kein Geheimnis darstellen, weder zum eigenen Vorteil noch zum Vorteil Dritter zu verwenden und preiszugeben.

Weiters verpflichten sich die Vertragsparteien, den Inhalt dieses Vertrages und die begleitenden Gespräche grundsätzlich vertraulich zu behandeln; davon unbeschadet sind gesetzliche Benachrichtigungspflichten gegenüber öffentlichen Stellen.

IX.

SCHLUSSBESTIMMUNGEN

Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform und einheitlicher Urkunde.

Im Falle der Unwirksamkeit, Ungültigkeit oder Undurchsetzbarkeit irgendeiner Bestimmung dieses Vertrages wird dadurch die Wirksamkeit, Gültigkeit oder Durchsetzbarkeit der übrigen Bestimmungen nicht berührt. In einem der oben beschriebenen Fälle gilt zwischen den Vertragsparteien eine dieser Bestimmung im wirtschaftlichen Ergebnis möglichst nahe kommende und nicht unwirksame, ungültige oder undurchsetzbare Bestimmung als vereinbart.

Auf diesen Vertrag ist materielles österreichisches Recht anzuwenden; als Gerichtsstand wird Salzburg vereinbart.

b) Vorbringen des belangten Finanzamtes

Das belangte Finanzamt geht – zusammengefasst – davon aus, dass Gegenstand der zwischen dem Beschwerdeführer und den jeweiligen Vertragspartnern abgeschlossenen

Anteilsübertragungs- und Treuhandverträge nicht die Gewährung von Darlehen, sondern die Übertragung von Anteilen an der ***CEE*** war. Betreffend die konkreten Ausführungen wird insbesondere auf die unter Punkt „I. Verfahrensgang“ enthaltenen Auszüge aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung anlässlich einer Außenprüfung vom 18.03.2015, dem BP-Bericht vom 19.05.2015 sowie der Beschwerdeentscheidung vom 16.01.2018 verwiesen.

c) Vorbringen des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer geht – zusammengefasst – davon aus, dass Gegenstand der zwischen ihm und seinen Vertragspartnern abgeschlossenen Verträge die Gewährung von Darlehen und somit gerade nicht die Übertragung von Anteilen an der ***CEE*** war. Betreffend die konkreten Ausführungen wird insbesondere auf die unter Punkt „I. Verfahrensgang“ enthaltenen Auszüge aus der Beschwerde vom 22.06.2015 sowie dem Vorlageantrag vom 19.02.2018 und die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 17.03.2025 (ebenfalls unter Punkt „I. Verfahrensgang“) verwiesen.

Zusätzlich wurde in den nachfolgend angeführten Dokumenten wie folgt ausgeführt:

- Im Rahmen eines Schreibens zur Schlussbesprechung und Urkundenvorlage vom 18.03.2015 schreibt der Beschwerdeführer wie folgt:
 - *Die Formulierung im Anteilsübertragungsvertrag ist unrichtig gewählt; der Abtretungspreis betrug in Wirklichkeit nur ein paar Ron entsprechend der Stammeinlage und haben sich die Investoren verpflichtet, der Firma ***CEE*** über mich als Gesellschafter ein Darlehen zum Ankauf der Liegenschaften zu gewähren. Dies ist auch der von allseits zu bestätigende wirtschaftliche Zweck des Rechtsgeschäfts.*
- Im Rahmen einer vom Beschwerdeführer vorgelegten E-Mail von ***I-4*** vom 19.09.2008 schreibt dieser wie folgt:
 - *[...] In der Sache CEE vertrete ich auch ***I-1*** sowie ***I-5*** Meine Zahlung wird erst nach Erfolg des Rechtstreites gegen [...] erfolgen koennen. Das von uns zur Verfuegung gestellte Kapital dient ausschliesslich der CEE, um die Grunduecksankaufe zu realisieren. Das dir anvertraute Kapital ist ohne Abzuege der CEE zu Verfuegung zustellen. Daher muss im Anschluss ein weiterer Darlehensvertrag (oder Aehnliches) zwischen dir und der CEE erstellt werden. Bitte stelle uns diesen sobald er den Formalitaeten in Rumaenien erfuehlt, zur Verfuegung. Diese dient auch als Sicherheit fuer uns dass das Kapital an die CEE voll und ganz abgefuehrt wurde. Wie weiter Besprochen, wird bei einer Veraeusserung der CEE unser Kapital vorrangig an uns zurueckgefuehrt, der Ueberhang wird dann anteilsmaessig verteilt. [...]*

- *****I-4***** und *****I-1***** halten in einem als „Eidesstattliche Erklärung“ bezeichneten Dokument vom 12.02.2015 wie folgt fest:
 - *[...] Das *****Bf***** zu Verfügung gestellte Kapital dient ausschließlich zu Finanzierung der Grundstuecksankaufe der CEE in Rumaenien (Projekt *****RS*****). Es ist *****Bf***** persoendlich nie zu gekommen, und hatte dieser zu keinem Zeitpunkt darueber Verfügungsgewalt, das bedeutet, dass das von uns zu Verfügung gestellte Kapital ausschließlich an die *****CEE***** weiterzuleiten war, und wurde. Durch die Formalita in Rumaenien ist eine direkte Darlehensgewaehrung an die *****CEE***** nicht moeglih, solange wir nicht selbst Gesellschafter der *****CEE***** sind. [...]*

d) Eigene Erwägungen

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

Nach der Rechtsprechung des VwGH hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise somit der Beurteilung des Sachverhaltes, nicht aber der Auslegung gesetzlicher Bestimmungen zu dienen (VwGH 22.02.2000, 95/14/0033).

- **ON 1-a** – Im als „Anteilsübertragungsvertrag Treuhandvertrag *****CEE*****“ bezeichneten Vertrag verwendete Formulierungen (entnommen dem Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer und *****I-2*****, übrige Verträge im Wesentlichen gleichlautend):
 - *II. GESCHÄFTSANTEILE – Der Übergeber ist zu 40% Gesellschafter der oben genannten Firma *****CEE*****, welche unter der Nr. [...] im Firmenbuch des Landes [...] registriert ist.
Von diesem seinem Anteil verpflichtet sich der Übergeber einen Anteil von [...] % an die Übernehmer zu einem beiderseits vereinbarten Abtretungsentgelt in Höhe von € [...] abzutreten und erklären diese für den Fall der Abtretung die Annahme desselben.*
 - *V. TREUHANDBESTIMMUNG – Für den Fall des Abschlusses dieses Vertrages hält der Übergeber [...] % für die Übernehmer und sohin nicht auf eigene Rechnung, sondern auf Rechnung der Übernehmer.*
 - *VII. VERPFLICHTUNGEN – Die Übernehmer nehmen zur Kenntnis und akzeptieren ausdrücklich die unter Pkt. I beschriebene Geschäftspolitik der Firma *****CEE***** und erteilen bereits in diesem Vertrag der Geschäftsführung den uneingeschränkten Auftrag zur Verwirklichung der oben beschriebenen Konzepte.*

Für die ersten beiden Jahre ab dem ersten Bilanzjahr besteht eine Sperrfrist, wobei im Falle einer Rückführung bzw. Anteilsrückübertragung innerhalb dieser beiden Jahre eine jährliche Verzinsung von 7 % vereinbart ist.

- IX. SCHLUSSBESTIMMUNGEN – Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform und einheitlicher Urkunde. [...] Auf diesen Vertrag ist materielles österreichisches Recht anzuwenden; als Gerichtsstand wird Salzburg vereinbart.

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass der in Frage stehende Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer, somit einem hochgradig rechtskundigen Rechtsanwalt, und den jeweiligen Vertragspartnern abgeschlossen wurde.

Wenn der Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 18.03.2015 betreffend „Schlussbesprechung und Urkundenvorlage“ darauf verweist, dass „*die Formulierung im Anteilsübertragungsvertrag unrichtig gewählt*“ sei, der „*Abtretungspreis in Wirklichkeit nur ein paar RON entsprechend der Stammeinlage*“ betrage und sich die „*Investoren verpflichtet [hätten], der Firma ***CEE*** über mich [Anmerkung – den Beschwerdeführer] als Gesellschafter ein Darlehen zum Ankauf zu gewähren*“, so drängt sich unmittelbar und vordergründig die Frage auf, weshalb diese Formulierungen in den abgeschlossenen Verträgen durch den hochgradig rechtskundigen Beschwerdeführer nicht so gewählt wurden, dass sie den (vermeintlichen) Willen entsprechend abbilden. Es wurde weder eine Aufteilung des vereinbarten Abtretungspreises dahingehend vorgenommen, dass ein Teil auf die Übertragung der Gesellschaftsanteile und ein anderer Teil auf die Vergabe eines (ebenfalls treuhändig ausgestalteten) Darlehens entfallen soll, noch wurde ein schriftlicher Annex zum Vertrag zur Klarstellung des (vermeintlichen) Willens der Vertragsparteien erstellt.

Daran ändert sich auch nichts, wenn der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Stellungnahme an die Staatsanwaltschaft Salzburg vom 25.08.2011 ausführt, dass er „*diesen Vertrag unter den Vorgaben der Herren ***P*** und ***S*** ausgefertigt*“ habe und diesen „*mehrfach abändern [musste], bis beide Herren damit einverstanden waren.*“ Bedenken des Beschwerdeführers seien negiert und die Richtigkeit der Formulierung auch mit rumänischen Gesetzgebungen begründet worden. Zudem seien die Formulierungen und Begründungen der Sperrfrist und der Anteilsübertragung von ***P*** genau vorgeben worden.

Erstens steht nicht endgültig fest, ob ***P*** und ***S*** überhaupt Kenntnis von den zwischen dem Beschwerdeführer und den jeweiligen Vertragspartnern abgeschlossenen Verträgen hatten. Dieser Umstand wird nämlich sowohl von ***P*** wie auch von ***S*** bestritten und konnte auch im Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft Salzburg – trotz diesbezüglicher Aussagen von ***I-1*** und ***I-4*** – nicht endgültig geklärt werden („Ob ***P*** bzw. ***S*** von den von RA ***Bf*** abgeschlossenen Anteils- und

Treuhandverträgen Kenntnis hatten, bleibt unklar.“ – Einstellungsbeschluss der Staatsanwaltschaft Salzburg vom 25.01.2013).

Zweitens waren weder *****P***** noch *****S***** Vertragspartner der gegenständlichen – als „*Anteilsübertragungsverträge*“ bezeichneten – Verträge. Somit haben nicht diese, sondern vielmehr der Beschwerdeführer als (einziger) Vertragspartner der betroffenen Investoren den Vertragsinhalt zu vertreten. Zudem ist in realitätsnaher Betrachtung davon auszugehen, dass sämtliche Investoren auf den Inhalt des schriftlich abgeschlossenen Vertrages und die darin gewählten Formulierungen vertraut haben, da es sich bei ihrem Vertragspartner um einen in Österreich zugelassenen Rechtsanwalt gehandelt hat und die Bezeichnung als „Rechtsanwalt“ in den Verträgen sogar explizit angeführt war. Zusätzlich hat sich der Beschwerdeführer in den streitgegenständlichen Verträgen zu Unrecht als „geschäftsführender Gesellschafter“ bezeichnet. Wie bereits ausgeführt war der Beschwerdeführer erst ab Mai 2010 tatsächlich als Geschäftsführer der *****CEE***** berufen, in den Jahren 2008 und 2009 war er einfacher Gesellschafter. Allerdings war – in realitätsnaher Betrachtung – auch dieser Hinweis auf seine Geschäftsführereigenschaft dazu geeignet, das Vertrauen seiner Vertragspartner in die Richtigkeit des Vertragsinhaltes und seine Befugnis zur Übertragung von Anteilen an der Gesellschaft zu stärken. Schließlich ist noch festzuhalten, dass im Rahmen der Verträge explizit die Anwendbarkeit des materiellen österreichischen Rechts vereinbart wurde, sodass auch mit dem Verweis des Beschwerdeführers auf „rumänische Gesetzgebungen“ nichts gewonnen ist.

Zu den einzelnen obig zitierten Vertragspunkten:

Punkt „II. Geschäftsanteile“ – Gemäß diesem Vertragspunkt *„verpflichtet sich der Übergeber, einen Anteil von [...] % an die Übernehmer zu einem beiderseits vereinbarten Abtretungsentgelt in Höhe von € [...] abzutreten und erklären diese für den Fall der Abtretung die Annahme desselben.“*

Punkt „V. Treuhandbestimmung“ – Gemäß diesem Vertragspunkt hält der Übergeber für den Fall des Abschlusses dieses Vertrages *„[...] % für die Übernehmer und sohin nicht auf eigene Rechnung, sondern auf Rechnung der Übernehmer.“*

Im obig zitierten Punkt „II. Geschäftsanteile“ ist explizit die Rede von der Abtretung von Anteilen, Zug-um-Zug gegen ein beiderseits vereinbartes „Abtretungsentgelt“. Im obig zitierten Punkt „V. Treuhandbestimmung“ ist vereinbart, dass der Übergeber für Fall des Abschlusses (somit gerade **nicht** Erfüllung oder sonstiger Bedingungseintritt) des Vertrages den Anteil von [...] % für den Übernehmer hält. Dass die Vertragsparteien irgendeine andere Intention als die Abtretung von Anteilen an der *****CEE***** verfolgt hätten, ergibt sich aus dem expliziten Wortlaut dieses Vertrages nicht. Insbesondere ist überhaupt kein Hinweis darauf enthalten, dass die Übernehmer tatsächlich als bloße „Darlehensgeber“ auftreten wollten. Dies steht auch im Einklang mit dem nachfolgend angeführten Punkt „VII. Verpflichtungen“.

Punkt „VII. Verpflichtungen“ – Gemäß diesem Vertragspunkt nehmen die Übernehmer „zur Kenntnis und akzeptieren ausdrücklich die unter Pkt. I beschriebene Geschäftspolitik der Firma ***CEE*** und erteilen bereits in diesem Vertrag der Geschäftsführung den uneingeschränkten Auftrag zur Verwirklichung der oben beschriebenen Konzepte.“

Eine solche Klausel würde objektiv betrachtet nur dann Sinn ergeben, wenn die Übernehmer als Folge des Vertragsabschlusses in irgendeiner Form Einfluss auf die Geschäftsführung des fraglichen Unternehmens nehmen könnten. Nur in einem solchen Fall macht es Sinn, der Geschäftsführung bereits vorab den uneingeschränkten Auftrag zur Verwirklichung der oben beschriebenen Konzepte zu erteilen. Die abstrakte Möglichkeit zur Einflussnahme auf die Geschäftsführung steht aber allenfalls einem Gesellschafter, nicht jedoch einem bloßen Darlehensgeber zu, zumindest nicht ohne diesbezügliche zusätzliche vertragliche Regelungen (auf deren Vorliegen es überhaupt keine Hinweise gibt). Somit deutet auch dieser Punkt zweifelsfrei darauf hin, dass den Übernehmern die Stellung eines Gesellschafters eingeräumt werden sollte (inkl. der abstrakten Möglichkeit auf die Einflussnahme der Geschäftsführung), nicht jene eines bloßen Darlehensgebers.

Zu der ebenfalls unter Punkt „VII. Verpflichtungen“ enthaltenen „Sperrfrist“ ist wie folgt auszuführen:

Gemäß diesem Passus vereinbaren die Parteien eine sogenannte „Sperrfrist“. Was diese Sperrfrist konkret zum Ziel hat, lässt sich dem Vertrag nicht im Detail entnehmen (so auch die Staatsanwaltschaft Salzburg im Einstellungsbeschluss vom 25.01.2013). Dass eine Sperre der Rückführung bzw. Anteilsrückübertragung vereinbart werden sollte, kann gemäß der expliziten Formulierung des Vertrages ausgeschlossen werden. Vielmehr haben sich die Parteien darauf geeinigt, dass wenn eine solche Rückführung bzw. Anteilsrückübertragung innerhalb der Sperrfrist (d.h. den ersten beiden Jahren nach dem ersten Bilanzjahr) erfolgt, eine Verzinsung von 7% p.a. vereinbart ist. Ob eine solche Verzinsung auch erfolgt, wenn es zu einer Rückführung bzw. Anteilsübertragung nach Ablauf der Sperrfrist kommt, lässt sich aus dem Vertrag allerdings nicht ableiten. Insofern ist auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass einige Vertragspartner die Rückzahlung des investierten Betrages aufgrund der Höhe der Verzinsung nicht verlangen bzw. verlangt haben, unschlüssig. Eine über die Sperrfrist hinausgehende Verzinsung lässt sich – ebenso wie Rückzahlungsmodalitäten oder sonstige Inhalte eines Darlehensvertrages – aus dem vorliegenden Vertrag – wie dargestellt – nicht ableiten. Zu etwaigen mündlichen Vereinbarungen – siehe die untenstehende **ON 1-d**.

Somit lässt sich die „Sperrfrist“ bzw. deren Hintergrund nach Ansicht des erkennenden Richters nur mit den folgenden Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Stellungnahme an die Staatsanwaltschaft vom 05.08.2011 erklären (siehe die nachfolgende **ON 1-b**).

- **ON 1-b** – Stellungnahme des Beschwerdeführers an die Staatsanwaltschaft vom 05.08.2011:

- *Bis zur Abwicklung der Projekte soll die Firma tatsächlich nur zwei Gesellschafter, nämlich ihn [Anmerkung – ***P***] und mich haben, alle weiteren Gesellschafter sollen Anteile erwerben, welche jedoch von mir vorerst zu halten sind und nach dem Ablauf von 2 Jahren nach dem ersten Bilanzjahr, spätestens aber drei Jahre nach der Investition auch tatsächlich Gesellschafter der Firma sein werden. Dies deshalb, da er [Anmerkung – ***P***] bis zur Umwidmung (in etwa 2 Jahren) keine Störungen durch verschiedene Gesellschafter haben möchte.*

Aus diesen – noch nicht im Hinblick auf steuerliche Folgen dieser Verträge, sondern im Rahmen der Ermittlungen der Staatsanwaltschaft getroffenen – Ausführungen ergibt sich deutlich, dass eine Darlehenskonstruktion überhaupt nicht angedacht war. Die Abtretung der Anteile war gewollt (arg. „alle weiteren Gesellschafter sollen Anteile erwerben“) und die Sperrfrist bzw. die Treuhandkonstruktion sollten dazu dienen, „Störungen“ der Investoren zu vermeiden. Erst nach Ablauf der Sperrfrist (die gemäß den obigen Ausführungen in etwa der für die Grundstücksumwidmungen in Rumänien benötigten Zeit entsprechen dürfte) sollen die weiteren Gesellschafter nicht mehr (nur) im Wege einer Treuhandkonstruktion über ihre Anteile verfügen können (siehe dazu auch den Vertragspunkt „VII. Verpflichtungen“, in dem die Übernehmer der Geschäftsführung bereits bei Vertragsabschluss den „uneingeschränkten Auftrag zur Verwirklichung der oben beschriebenen Konzepte“ erteilen und dadurch für absehbare Zeit ihre diesbezüglichen Handlungsmöglichkeiten aufgeben). Das Vorbringen, wonach die Übertragung der Anteile nicht gewollt war, sondern selbstverständlich eine Darlehenskonstruktion vorgelegen habe, erscheint als bloße Schutzbehauptung, die sich weder mit dem Vertragsinhalt noch mit der obig zitierten Stellungnahme an die Staatsanwaltschaft vereinbaren lässt.

Selbiges Vorbringen findet sich auch bereits in der von ***Dr. E*** für den Beschwerdeführer an die Staatsanwaltschaft erstatteten Stellungnahme vom 18.04.2011 (siehe die nachfolgende **ON 1-c**).

- **ON 1-c** – Stellungnahme des ***Dr. E*** für den Beschwerdeführer an die Staatsanwaltschaft vom 18.04.2011
 - *Bis zur Abwicklung der Projekte sollte die Firma tatsächlich nur zwei Gesellschafter, nämlich ***P*** und den Verdächtigen [Anmerkung – ***Bf***] haben, alle weiteren Gesellschafter sollten Anteile erwerben, welche jedoch vom Verdächtigen vorerst zu halten seien und nach Ablauf von 2 Jahren ab dem Ablauf des ersten vollständigen Bilanzjahres auch tatsächlich Gesellschafter der Firma sein.*
 - *Dies deshalb, da ***P*** bis zur Umwidmung (in etwa 2 Jahren) keine Störungen durch verschiedenste Gesellschafter haben wollte; aufgrund seiner Erfahrung würde sich dies negativ auf den raschen Fortgang der Umwidmung*

auswirken. Jeder Gesellschafter der Firma bringe entsprechend seinem Anteil das Kapital zwecks Ankaufs der Liegenschaft ein.

- *Soweit die Anzeiger monieren, der 1%-ige Geschäftsanteil sei ihnen noch nicht übertragen worden, sind sie auf Punkt VII. des Vertrages vom 17.03.2009 hinzuweisen, gemäss welchem für die ersten beiden Jahre ab dem ersten Bilanzjahr der Gesellschaft eine Sperrfrist besteht. Der Verdächtige [d.h. der Beschwerdeführer] wird Herrn ***P*** und seine Gruppierung auffordern, der Übertragung der Geschäftsanteile an die beiden Anzeiger zuzustimmen; dies war in allen Gesprächen Grundlage des Vertrages und ausdrücklich zugesichert.*
- *Wie dargestellt und urkundlich nachgewiesen sind alle Anschuldigungen der Anzeiger völlig haltlos und urkundlich widerlegt. Für alle Anzeiger, soweit ihnen dafür Berechtigung zukommt, gilt, dass entweder ihr Geschäftsanteil an der ***CEE*** wie vertraglich vereinbart in das zuständige Handelsregister eingetragen wird oder eine Rückzahlung des Investitionskapitals erfolgt.*

Hier wird ganz zweifelsfrei ausgeführt, dass einerseits der Anteilserwerb durch die Investoren und die Treuhandschaft des Beschwerdeführers ausdrücklich vorgesehen und andererseits die Übertragung der Geschäftsanteile nach Ablauf der Sperrfrist „*Grundlage des Vertrages und ausdrücklich zugesichert*“ war. Auch aus diesen Ausführungen lässt sich nicht der kleinste Hinweis darauf entnehmen, dass zwischen den Vertragsparteien der Abschluss eines Darlehensvertrages gewollt war.

- **ON 1-d** – Stellungnahme des Beschwerdeführers an die Staatsanwaltschaft vom 25.08.2011:
 - *„Der gemeinsam mit dem angeblich „erfahrenen Ostinvestor“ ***P*** überarbeitete Vertrag beinhaltet die Verpflichtung der Abtretung eines 1%-igen Anteils an der Firma S.C. ***CEE*** zu einem Abtretungspreis, welcher an die genannte Firma zu bezahlen war. Dieser Anteil ist aus den von mir gehaltenen 40% Anteilen heraus zu nehmen und ließ die 60% des ***P*** unberührt.“*

Auch gemäß diesen Ausführungen war Inhalt des Anteilsübertragungsvertrages genau das, was die Bezeichnung vermuten lässt – nämlich die Übertragung von Anteilen. Eine Vermittlung von Darlehen zwischen den Investoren und der CEE durch den Beschwerdeführer oder die Vereinbarung einer sonstigen Darlehenskonstruktion zwischen den Vertragsparteien ist nicht ersichtlich.

Schließlich ist noch auf den Punkt „IX. Schlussbestimmungen“ des Vertrages zu verweisen, wonach Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages der Schriftform und einheitlicher Urkunde bedürfen. Wenn also der Beschwerdeführer vorbringt, dass Inhalt des Vertrages selbstverständlich eine Darlehenskonstruktion gewesen sei, so ist er darauf zu verweisen, dass

eine diesbezügliche mündliche Nebenabrede oder Vertragsergänzung schon gemäß der obig zitierten Vertragspassage unwirksam ist.

Zudem findet sich das Vorbringen betreffend das Vorliegen einer Darlehenskonstruktion erstmals im abgabenrechtlichen Verfahren, wohingegen im Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft ausschließlich die Rede von einer Anteilsübertragung war. Nach Ansicht des erkennenden Richters erscheint das Vorbringen im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor der Staatsanwaltschaft näher am tatsächlichen Vertragsinhalt zu sein, als das Vorbringen im (nachgelagerten) Abgabenverfahren. Einerseits deshalb, weil es der ständigen Rechtsprechung des VwGH entspricht, dass die bei einer ersten Vernehmung gemachten Angaben erfahrungsgemäß der Wahrheit am nächsten kommen (VwGH 14.02.2013, 2011/08/0118). Andererseits deshalb, weil diese Aussagen noch nicht vor dem Hintergrund einer möglicherweise drohenden Abgabenschuld getroffen wurden. So hätte bereits im Ermittlungsverfahren vor der Staatsanwaltschaft auf das tatsächliche Vorliegen einer Darlehenskonstruktion als Rechtfertigung dafür verwiesen werden können, dass es noch nicht zur Eintragung der Anteile an der ***CEE*** gekommen ist. Dass dies nicht der Fall war, ergibt sich aus den obig zitierten Stellungnahmen des Beschwerdeführers bzw. seiner anwaltlichen Vertretung an die Staatsanwaltschaft.

So war etwa in der Stellungnahme an die Staatsanwaltschaft vom 25.08.2011 der folgende Passus enthalten:

„Nach Ablauf der Sperrfrist ist es den Investoren möglich, die Rückführung der Investitionskapitalien zu verlangen; [...]“

In der Stellungnahme an das belangte Finanzamt vom 13.06.2014 ist der folgende, abgewandelte Passus enthalten:

„Nach Ablauf der Sperrfrist ist es uns Investoren möglich, durch Rücktritt die Rückführung unserer Darlehen zu verlangen; [...]“

An diesem Beispiel ist erkennbar, dass der Beschwerdeführer eine idente Vertragsbestimmung (nämlich jene zur Sperrfrist in Punkt VII. des Vertrages) im Jahr 2014 deutlich anders auslegt als noch im Jahr 2011 und plötzlich vom Vorliegen von „Darlehen“ ausgeht. Festzuhalten ist zunächst, dass sich weder die eine noch die andere Auslegung explizit aus dem Vertrag ergibt (siehe dazu oben, **ON 1-a**). Zusätzlich ist es nicht einsichtig, weshalb im Verfahren vor der Staatsanwaltschaft nicht auch von einem „Darlehen“ gesprochen wurde. Dies lässt – mit überwiegender Wahrscheinlichkeit – nur den Schluss zu, dass die Argumentation zum Vorliegen von Darlehen erst angesichts der abgabenrechtlichen Konsequenzen geführt wurde und somit als Schutzbehauptung zu qualifizieren ist. Dies würde auch schlüssig erklären, weshalb sich das Wort „Darlehen“ trotz dem – laut Beschwerdeführer klarem Parteiwillen – in den betreffenden Verträgen kein einziges Mal findet.

Schließlich ist noch darauf zu verweisen, dass nicht nur der Beschwerdeführer, sondern auch die nachstehend angeführten und von ihm ins Treffen geführten Zeugen ihre Aussagen im abgabenrechtlichen Verfahren im Vergleich zum Ermittlungsverfahren vor der Staatsanwaltschaft Salzburg abgeändert haben.

- **ON 1-e** – Aussagen der Investoren:

I-1:

- Aussage am 19.01.2012 im Zuge des Ermittlungsverfahrens der StA Salzburg
 - *Frage: Haben sie sich an dem Projekt in Rumänien beteiligt, bejahendenfalls in welcher Höhe, was wurde in diesem Zusammenhang gesprochen, mit wem wurde gesprochen, kam es zum Abschluss eines Abtretungs- und Treuhandvertrages?*
 - *Antwort: [...] ***P*** teilte zu dem Projekt mit, dass Grundstücke angekauft werden, diese dann anschließend in Bauland umgewidmet werden und darauf Hotels, Reiterhof gebaut werden bzw. die gesamte Infrastruktur (Cafe, Arztpraxis, etc.) aus dem Boden gestampft wird. Die Grundstücksankäufe sollte von den Investoren getätigt werden, anschließend sollten für die Bebauung der Grundstücke EU-Fördergelder fließen. Nach etwa 1 ½ bis 2 Jahren sollte das investierte Geld wieder an die Investoren zurück fließen.*
 - *Wenn ***P*** anführt, dass auch meine geschiedene Gattin investiert haben sollte, so teile ich mich, dass ich nie verheiratet war. Bis zum Jahre 2003 war ich mit Frau Silvia ***I-5***, whft in [...] liiert. Frau ***I-5*** habe ich überredet, dass es sich um eine gute Investition handelt und daraufhin hat auch sie einen Betrag in Höhe von glaublich 65.000,-- Euro investiert.*
- Aussage am 20.08.2014 im Zuge des Verfahrens vor dem Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde:
 - *Gab es zum Zeitpunkt des Investments noch andere schriftliche Verträge, Vereinbarungen oder Ähnliches außer dem vorliegenden Anteilsübertragungs- und Treuhandvertrag vom 15.10.2008?*
 - *Nein, es gab keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen. Betreffend die vorliegenden Abtretungsverträge gebe ich an, dass der vom 15.10.2008 über 300.000,-- der gültige ist. Der andere Vertrag vom 22.1.2009 über 400.000,-- ist ungültig bzw. nicht zustande gekommen. Ich habe das Investment zu verstanden: Ich bezahle meine Summe und sobald die Grundstücke verkauft sind, bekomme ich mein Darlehen samt Zinsen zurück.*

Im Rahmen der Aussage vom 19.01.2012 findet sich – ebenso wie in jener vom 20.08.2014 – die Annahme, dass das Geld zu einem bestimmten Zeitpunkt an die Investoren zurückfließt.

Auffällig ist jedoch, dass ***I-1*** im Jahr 2014 von einem „Darlehen samt Zinsen“ spricht, wovon im Jahr 2012 noch keine Rede war. Dass ***I-1*** auch im Jahr 2012 von einem Rückfluss der Investition ausgegangen ist, erscheint logisch und einsichtig. Dies deshalb, da es der erklärte Zweck der ***CEE*** war, Grundstücke zunächst anzukaufen, dann umzuwidmen und schließlich an eine Projektgesellschaft (wohl mit Gewinn) zu verkaufen (siehe die Aussagen von ***P*** und ***S*** vom 13.04.2011 sowie die Ausführungen des Beschwerdeführers in seinem Schreiben an das Finanzamt Salzburg-Stadt vom 13.06.2014). Neu ist lediglich die Qualifikation dieser Rückzahlung als „Darlehen samt Zinsen“, die nach Ansicht des erkennenden Richters vor dem Hintergrund der drohenden abgabenrechtlichen Konsequenzen für den Beschwerdeführer erstmals getroffen wurde.

I-5:

- Aussage am 16.02.2012 im Zuge des Ermittlungsverfahrens der StA Salzburg:
 - *Frage: Haben Sie sich am Projekt in Rumänien beteiligt? Wenn ja, in welcher Höhe wurde in diesem Zusammenhang gesprochen? Mit wem wurde gesprochen? Kam es zum Abschluss eines Abtretungs- und Treuhandvertrages?*
 - *Antwort: Ja ich habe mich in der Höhe von € 65.000,00 beteiligt. Ich habe damit mit ***Bf*** gesprochen. Ja, es kam zu einem Abtretungs- und Treuhandvertrages.*
 - *Frage: Wurde die im Treuhandvertrag angeführte Sperrfrist im Zuge der Besprechungen bzw. des Vertragsabschlusses besprochen/erwähnt/erläutert? Wann wurde diese Sperrfrist erwähnt?*
 - *Antwort: Ich habe den Treuhandvertrag gar nie durchgelesen und habe von der angeführten Sperrfrist keine Kenntnis. Wann diese erwähnt wurde, kann ich deshalb auch nicht angeben.*
- Eingabe an das Finanzamt Salzburg-Stadt vom 31.08.2014:
 - *Auf Anraten meines Ex-Lebensgefährten Christof ***I-1***, Vater meiner Tochter, habe ich der Firma des ***Bf*** ein Darlehen von € 65.000,-- gewährt. Dieses sollte ich mit Zinsen und in Form einer Beteiligung zurückbekommen. Das Geld wurde bar bezahlt, Ende 2008.*

Auch im Falle von ***I-5*** ergibt sich eine Diskrepanz zwischen der Aussage aus dem Jahr 2012 und der Eingabe aus dem Jahr 2014. Im Jahr 2012 wurde von ihr angegeben, dass sie den Vertrag nicht einmal gelesen habe. In Zusammenschau mit der – obig zitierten – Aussage von ***I-1*** ergibt sich für den erkennenden Richter, dass ***I-5*** auf Anleitung von ***I-1*** investiert hat und keine genaue Vorstellung vom tatsächlichen Sachverhalt bzw. den konkreten Umständen hatte. Damit ist aber auch die im Jahr 2014 getätigte Eingabe, wonach es sich bei der bezahlten Summe um ein „Darlehen“ handeln solle, unglaubwürdig. Es erscheint schlicht nicht nachvollziehbar, weshalb sie im Jahr 2012 nahezu keine Angaben zum von ihr

unterzeichneten Vertrag machen konnte und im Jahr 2014 plötzlich eine ganz eindeutige Aussage zum Vertragsinhalt (also die Gewährung eines Darlehens) treffen kann.

I-4:

- Aussage am 30.05.2011 im Zuge des Ermittlungsverfahrens der StA Salzburg:
 - *Die Vertragsunterzeichnung fand Ende Dezember 2009 im Hotel [...] in [...], im Beisein von Herrn ***P***, statt. Konkret habe ich damals einen Anteilsübertragungsvertrag – Treuhandvertrag – ***CEE*** unterfertigt. Das Projekt wurde mir erst bei Vertragsunterzeichnung sowohl von ***Bf*** als auch ***P*** so erklärt, dass ***Bf*** als Investmentperson an der CEE beteiligt ist und ich übergebe das Investment ***Bf*** welcher wiederum dieses dann an die CEE als Investment weiter gibt. Nach zwei Bilanzjahren gibt es drei Optionen. Zum einen Rücktritt vom Vertrag und Geld retour, zum anderen prozentuale Beteiligung an der Investmentfirma CEE oder Übertragung von Grundstücken im Gegenwert des von mir getätigten Investments.*
- Aussage am 01.10.2014 vor dem Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde:
 - *Betreffend das getätigten Investment gibt es einen schriftlichen Vertrag, den ich vorlegen werde. Es handelt sich um den Anteilsübertragungs- und Treuhandvertrag 2009. Die Vertragssumme betrug 65.000,--. Ansonsten gibt es keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen. [...] und die restlichen 65.000,-- wurden von ***Bf*** als Investment für die CEE verwendet. (Zeugenvernehmung bei der Polizei am 30.5.2011). Der Darlehensbetrag wird mit 7 % verzinst.*

Auch in diesem Fall findet sich in der Aussage des Jahres 2011 – trotz sogar drei dargestellten Varianten – keine Erwähnung einer Darlehenskonstruktion. Diese findet sich wiederum erst in der Aussage vor dem Finanzamt Salzburg-Stadt und wohl unter Beachtung der dem Beschwerdeführer drohenden abgabenrechtlichen Konsequenzen.

- Aussage am 17.03.2025 im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht:
 - Die im Zusammenhang mit dem abgeschlossenen Vertrag an den Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen seien zweckgebunden gewesen. Dies insofern, als diese Beträge ausschließlich zum Ankauf von Grundstücken für das Projekt „***RS***“ zu verwenden gewesen seien. Ungeachtet von einzelnen Vertragspassagen sei Vertragsinhalt ausschließlich die Zurverfügungstellung von Geldern für den Ankauf von Grundstücken in Rumänien gewesen, weshalb der Beschwerdeführer auch über das Geld nicht frei verfügen habe dürfen.

Einnahmen aus dem Investment seien erst bei Abwicklung der CEE zu erwarten gewesen. Auf Frage der Vertreterin des belangten Finanzamtes, zwischen wem die Zweckbindung vereinbart worden sei, führte ***I-4*** aus, dass die Zweckbindung zwischen ihm und dem Beschwerdeführer vereinbart worden sei. Zuletzt verwies ***I-4*** noch darauf, dass er bei ordnungsgemäßer Erfüllung des Vertrages den Rückfluss des eingesetzten Kapitals, eine Verzinsung und einen Anteil an der erzielten Wertsteigerung im Umfang seines Beteiligungsausmaßes erwartet habe.

Diese Aussage entspricht im Wesentlichen den Ausführungen von ***I-4*** in der nachfolgend angeführten E-Mail sowie der ebenfalls im Anschluss behandelten „*Eidesstättigen Erklärung*“ von ***I-4*** und ***I-1***. Es wird somit auf die in diesem Zusammenhang getroffenen Ausführungen verwiesen (siehe im Anschluss).

Im Hinblick auf die vom Beschwerdeführer vorgelegte E-Mail von ***I-4*** sowie die „*Eidesstättige Erklärung*“ von ***I-4*** und ***I-1*** (siehe dazu oben, Punkt „II. 2. B. c“) ist wie folgt auszuführen:

Aus der E-Mail ist zunächst einmal erkennbar, dass ***I-4*** (und wohl auch ***I-1***, siehe seine obig zitierten Aussagen) klar war, dass der Geschäftszweck der ***CEE*** der Ankauf von Grundstücksflächen in Rumänien war und dass der ihnen investierte Geldbetrag in letzter Konsequenz zu diesem Zweck verwendet werden sollte. Dass diese Zahlung an den Beschwerdeführer als Darlehen aufgefasst wurde, ergibt sich aus dieser E-Mail ebenso nicht wie aus den obig zitierten Aussagen von ***I-4*** und ***I-1*** im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor der StA Salzburg. Es ist lediglich die Rede vom „*anvertrauten Kapital*“, ohne dies weiter zu spezifizieren. Schließlich lässt auch der Passus „*Daher muss im Anschluss ein weiterer Darlehensvertrag (oder Aehnliches) zwischen dir und der CEE erstellt werden*“ nicht zwingend darauf schließen, dass die Vertragsparteien den – von ***I-4*** erst über ein Jahr nach dieser E-Mail – abgeschlossenen Vertrag als Darlehensvertrag begriffen haben. Dies auch deshalb nicht, weil ***I-4*** in seiner obig zitierten Aussage im Jahr 2011 zwar drei Varianten anführt, jedoch mit keiner Silbe ein Darlehen erwähnt. Selbiges gilt für ***I-1***. Zudem ist darauf zu verweisen, dass die fragliche E-Mail am 19.09.2008, und somit sowohl vor Abschluss des ersten Vertrages am 26.09.2008 (***GmbH***) als auch vor Eintragung des Beschwerdeführers als Gesellschafter bei der CEE (15.10.2008) erstellt wurde. Die tatsächlich abgeschlossenen, unterschriebenen Verträge lagen somit im Zeitpunkt der Erstellung dieser E-Mail noch nicht vor. Zudem hat ***I-4*** selbst in seiner Aussage vom 30.05.2011 im Zuge des Ermittlungsverfahrens der StA Salzburg ausgeführt, dass er „*vor der genauen Aufklärung des Investments bei Vertragsunterzeichnung [...] von ***Bf*** und auch von ***P*** nur einzelne Informationspunkte erhalten*“ habe. In realitätsnaher Betrachtung kann somit der E-Mail von ***I-4*** keine besondere Aussagekraft zugebilligt werden, zumal

er selbst ausgeführt hat, erst bei Vertragsunterzeichnung (d.h. Ende Dezember 2009) umfassend über den Inhalt des Vertrages informiert worden zu sein.

Auch aus der „Eidesstattigen Erklärung“ ergibt sich nichts Anderes. Im Rahmen dieses Schriftstückes wird lediglich darauf verwiesen, dass „*durch die Fomalita in Rumaenien [...] eine direkte Darlehensgewaehrung an die ***CEE*** nicht moeglich [ist], solange wir nicht selbst Gesellschafter der ***CEE*** sind.*“ Weder wird behauptet, dass es sich bei den zwischen den Investoren und dem Beschwerdeführer abgeschlossenen Anteilsübertragungsvertrag tatsächlich um einen Darlehensvertrag handle, noch ergibt sich dieser Schluss logisch aus den Ausführungen in der „Eidesstaettigen Erklärung“. Zudem ist zu diesem Schriftstück noch anzumerken, dass es erst im Jahr 2015 – und somit deutlich nach den streitgegenständlichen Zeiträumen – erstellt wurde und – möglicherweise auch – vor dem Hintergrund der dem Beschwerdeführer drohenden abgabenrechtlichen Konsequenzen zu sehen ist.

I-2:

- Aussage von ***HH*** am 08.04.2011 im Zuge des Ermittlungsverfahrens der StA Salzburg:
 - *Zuerst führe ich an, dass ich den Inhalt der von meinem Anwalt Mag. ***RA*** eingebrachten Sachverhaltsdarstellung v. 24.02.2010 zu meiner zeugenschaftlichen Aussage erhebe.*
*Zusätzliche habe ich am 07.04.2011 für mich einen Aktenvermerk über den Ablauf der Geschäftsbeziehung mit Herr ***Bf*** erstellt. Auch diesen stelle ich zur Verfügung und erhebe den Inhalt zu meiner zeugenschaftlichen Aussage.*
 - Auszug aus dem Aktenvermerk vom 07.04.2011:
 - *[...] Mein Sohn und ich entschlossen uns den Anteilsübertragungsvertrag am 17.03.2009 zu unterschreiben und wir bekam vom Herrn ***Bf*** die Bankverbindung von der Firma CEE in Rumänien, wo wir den Betrag von € 110.000,-- überweisen sollten. [...]*
 - *[...] anschließend versprach Herr ***Bf***, dass er unsere Anteile in der CEE eintragen lassen wird und dass ihm bei unseren Vertrag ein Fehler unterlaufen ist und zwar haben wir 1% von der ganzen Firma CEE. [...] Die Eintragung wurde uns öfters versprochen und immer wieder verschoben, da nach der Ausschlussklage von Herrn ***P*** und Herrn ***S*** die Anteile neu verteilt werden. [...]*
- Aussage am 24.07.2014 vor dem Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde:
 - *Frage: Gab es zum Zeitpunkt des Investments noch andere schriftliche Verträge, Vereinbarungen oder Ähnliches außer dem vorliegenden Anteilsübertragungs- und Treuhandvertrag vom 17.3.2009?*
 - *Antwort: Nein, es gab keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen*

- *Frage: Lt. Pkt. III des o.a. Vertrages ist die Bezahlung auf ein von ***Bf*** bekanntzugebendes Konto zu leisten: Liegt darüber ein schriftliches Dokument vor?*
- *Antwort: Ja, ich lege eine Einzahlung von ***Bf*** vom 28.11.2008 vor, die er mir als Muster für meine Überweisung zur Verfügung gestellt hat. Nach diesem Muster habe ich die 110.00,-- am 18.3.2009 in 3 Teilbeträgen bezahlt. Im Nachhinein – ca. Mitte 2010 – wurde mir vor Ort bei der Durchsicht der Buchhaltung (in Auftrag von ***Bf***) der Kreditvertrag zwischen ***Bf*** und der CEE über denselben Betrag, datiert mit 19.3.2009 von den Sekretärinnen der Firma vorgelegt. Ich habe festgestellt, wie der Betrag in der Buchhaltung der CEE verbucht war, und zwar als Darlehen des Gesellschafters ***Bf***. Über diese Vorgangsweise (Kreditvertrag ***Bf*** – CEE) gab es mit ***Bf*** keine Vereinbarung, weder mündlich noch schriftlich. Ich habe über meinen Anwalt, Mag. ***RA***, bei ***Bf*** auf Erfüllung des Vertrages, also auf Eintragung meiner Gesellschaftsanteile gedrängt. Nachdem ***Bf*** dies nicht getan hat, habe ich auf Rückzahlung bestanden und ***Bf*** hat mir dann auch 2011 mein Investment zuzüglich 7% Zinsen zurückbezahlt.*

Aus den obig zitierten Aussagen von ***I-2*** ergibt sich überhaupt kein Hinweis darauf, dass zwischen dem Beschwerdeführer und ihr der Abschluss eines Darlehensvertrages intendiert war. Vielmehr hat ***I-2*** sogar nachdrücklich auf die Eintragung ihres Gesellschaftsanteiles gedrängt und schließlich – ersatzweise – auf Rückzahlung des bezahlten Betrages bestanden.

I-3:

- Aussage am 05.05.2011 im Zuge des Ermittlungsverfahrens der StA Salzburg:
 - *Der Anteils- und Treuhandvertrag wurde von mir am 11.05.2009 unterschrieben. Ich verweise diesbezüglich auf meine bereits getätigte Aussage in Bezug auf die Treuhandschaft mit der ***Immo GmbH & Co KG***. Wenn ***Bf*** anführt, dass er 1% seiner 40% Anteile an der ***CEE*** veräußert hat, so ist dem entgegenzuhalten, dass laut Vertrag Pkt II // Geschäftsanteile, ***Bf*** 1% der Gesamtfirma, somit von 100% der Firmenanteile, veräußert hat.*
- E-Mail an den zuständigen Sachbearbeiter des LPK Salzburg im Zusammenhang mit einer Rückfrage der StA Salzburg:
 - *Frage: Nach einem Telefonat mit der zuständigen Staatsanwältin am heutigen Tag ersuche ich Sie um konkrete Auskunft hinsichtlich des Punkt VII. des Anteilübertragungsvertrages (bezieht sich auf eine Sperrfrist von zwei Jahren ab dem ersten Bilanzjahr). Wurden Sie von ***Bf*** über diesen Passus bei Vertragsunterzeichnung aufgeklärt? Haben Sie den Inhalt verstanden? Wurden*

*Ihnen vielleicht mündlich von ***Bf*** weitere Informationen darüber gegeben oder ist die Eintragung der Anteile sonst in irgendeiner Form zur Sprache gekommen oder wurden mündlich zusätzliche Abmachungen getroffen? [...]*

- *Antwort: [...] Der Pkt. VII wurde mir nur dahingehend erklärt, dass die Anteile erst dann eingetragen werden, wenn der Verkauf der Liegenschaft vollzogen wird und er diese Anteile ohnehin treuhändig für uns hält. [...]*

****Bf*** meinte bei der Vertragsunterzeichnung, dass dieser in der Art in Ordnung gehe und unterzeichnet werden kann. Er meinte dass das eingesetzte Kapital sicher sei, da ohnehin soviel Grundstücke vorhanden seien. Laut Aussage von ***Bf*** sei das Vorhaben voll im Zeitplan und jetzt die letzte Möglichkeit, noch einzusteigen. Von ihm wurde verlautbart, dass die Rückführung des Kapitals samt Gewinne bzw. die Realisierung des Projektes spätestens bis Ende 2011 geschieht. [...]*

****Bf*** hat lt. dem abgeschlossenen Vertrag vom 11.05.2011 mehrere Punkte verletzt, da er die Verschwiegenheitspflicht mehrfach gebrochen hat, uns nie korrekt oder gar nicht über das laufende Geschäft informiert hat und unsere erworbenen Anteile von Beginn an, nie den Wert hatten, den uns ***Bf*** glaubhaft gemacht hat.*

Aus den obig zitierten Ausführungen ergibt sich, dass auch ***I-3*** nie von einem Darlehensvertrag zwischen ihm und dem Beschwerdeführer ausgegangen ist. Ganz im Gegenteil spricht er von „erworbenen Anteilen“, die nach Aussage von ***Bf*** „ohnehin treuhändig“ für ihn gehalten würden.

- **ON 1-f** – Aktenvermerk von ***HH*** vom 24.09.2010:

- *An die Bürogemeinschaft und an alle die, die mit Herrn ***Bf*** einen Treuhandvertrag abgeschlossen haben.*

*Wie Sie wissen, haben wir den Steuerberater gewechselt. Wir haben jetzt eine Steuerberaterin in [...] die alle Unterlagen von Herrn [...] übernommen hat. Ich habe diese Dame kennengelernt und sie wird nur unter der Bedingung die Buchhaltung für die jeweiligen Firmen übernehmen, wenn sich diese nach den rumänischen Richtlinien richten. Die Bedingungen sind.
[...]*

3.) „Belege mit Gesellschafterdarlehen in die Kassa müssen von dem jeweiligen Gesellschafter unterschrieben werden. Sollte jemand anderer das Geld nach Rumänien gebracht haben, so wird der Beleg nach Österreich gebracht, muss von demjenigen von dem das Geld stammt unterschrieben werden und dieser Beleg wird mit der Post nach Rumänien gesandt.“

Gemäß den Ausführungen in der Beschwerde sieht der Beschwerdeführer den obig zitierten Einleitungssatz des Punkt 3.) als Beleg dafür, dass ***I-2*** Kenntnis darüber gehabt habe,

dass die Investitionen als Darlehen zu sehen gewesen seien. Darauf ist zunächst zu antworten, dass dieser Aktenvermerk knapp zwei Jahre nach Abschluss des ersten Treuhandvertrages (26.09.2008, ***GmbH***) und knapp 9 Monate nach Abschluss des letzten Treuhandvertrages (22.12.2009, ***I-4***) erstellt wurde. Ob der Aktenvermerk somit diese Treuhandverträge bzw. die vom Beschwerdeführer im eigenen Namen mit der ***CEE*** abgeschlossenen Darlehensverträge zum Inhalt hatte, ist nicht klar. Zudem spricht der Aktenvermerk von „*Gesellschafterdarlehen in die Kassa*“ und es erscheint somit naheliegender, dass hier Zahlungen in die Kassa der „Bürogemeinschaft“ (an die das Schreiben von ***HH*** auch adressiert war) gemeint waren, damit eine Nachverfolgung des Kassastandes bzw. von künftigen Gesellschafterdarlehen für die neu engagierte rumänische Steuerberaterin je Gesellschaft möglich ist. Ein zwingender Schluss dahingehend, dass dieser Aktenvermerk sich auf die zwischen dem Beschwerdeführer und den Investoren abgeschlossenen Verträgen bezieht, ergibt sich für den erkennenden Richter nicht, zumal die Bürogemeinschaft aus zwei Gesellschaften (***CEE*** und ***Pro***) bestanden hat und im Aktenvermerk in weiterer Folge hauptsächlich von Aufwendungen der ***Pro*** die Rede ist.

- **ON 1-g – Überweisungstexte**

- Laut Beschwerdevorbringen werde der Vermerk auf der Überweisung an ***I-2*** vom 20.12.2011 (nämlich „*Darlehen ***I-2****“) bei der Beurteilung des Sachverhaltes nicht ausreichend gewürdigt.
- Die ursprünglichen Überweisungen von ***I-2*** iHv insgesamt EUR 110.000,00 im März 2009 wurden mit dem Verwendungszweck „*Beteiligung ***I-2****“ versehen.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass die Investoren ***I-2*** im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages sowie bei Überweisung des Abtretungsentgeltes (beides im März 2009) offenkundig davon ausgegangen sind, dass sie eine Beteiligung an der ***CEE*** erwerben (siehe diesbezüglich auch die unter der **ON 1-e** zitierten Aussagen von ***HH***). Diese Auffassung wurde auch in der im Zuge des Ermittlungsverfahrens der StA Salzburg getroffenen Aussage von ***HH*** vom 08.04.2011 sowie in der Aussage vor dem FA Salzburg-Stadt vom 24.07.2014 bestätigt. Vor diesem Hintergrund ist auszuführen, dass ein vom Beschwerdeführer im Zuge der Überweisung selbst gewählter Verwendungszweck „*Darlehen ***I-2****“ keine besondere Beweiskraft zu entfalten vermag und nicht dazu führt, dass dieses Vertragsverhältnis entgegen den Aussagen von ***HH*** (und den übrigen obigen Ausführungen) als Darlehen zu qualifizieren wäre. Umso weniger kann dies für die Verträge mit den übrigen Investoren gelten.

e) Conclusio

Auf Basis der obigen Ausführungen und unter Beachtung der Rechtsprechung des VwGH zur gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergibt sich, dass Inhalt der als

„Anteilsübertragungsvertrag Treuhandvertrag ***CEE***“ bezeichneten Verträge genau das ist, worauf die Bezeichnung und der Wortlaut der Verträge schließen lassen – es sollen mit diesen Verträgen Anteile an der ***CEE*** übertragen werden, wobei diese Anteile für eine gewisse Zeit vom Beschwerdeführer treuhändig gehalten werden sollen (in diesem Sinne auch die Staatsanwaltschaft Salzburg im Einstellungsbeschluss vom 25.01.2013, in dem ausgeführt wurde, dass *„nicht nachgewiesen werden kann, dass RA ***Bf*** diese Anteile nicht treuhändig/virtuell für die einzelnen Anleger gehalten hat bzw. nachwievor hält“*). Dass es sich bei diesen Verträgen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise tatsächlich um Darlehensverträge gehandelt hat, lässt sich mit den obigen Ausführungen nicht vereinbaren und ist somit für dieses Verfahren auszuschließen. Dies umso mehr, als ein Anteil am letztlich erzielten Gewinn aus dem Verkauf der umgewidmeten Grundstücke durch die ***CEE*** allenfalls durch einen Anteil an der Gesellschaft, nicht jedoch durch ein bloßes Darlehen hätte vermittelt werden können.

Zusätzlich ist erneut darauf zu verweisen, dass es den Vertragsparteien wohl möglich gewesen wäre, den vom Beschwerdeführer behaupteten Parteiwillen entweder direkt in den abgeschlossenen Verträgen (etwa durch Aufteilung des Abtretungspreises auf eine Kaufpreis- und eine Darlehenskomponente) oder durch Beilage einer zusätzlichen Urkunde entsprechend zu dokumentieren. Dass dies nicht erfolgt ist, kann – nach Ansicht des erkennenden Richters – nicht im Zuge des Abgabeverfahrens durch den bloßen Verweis auf die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ saniert werden, zumal sowohl der bloße Verkauf von Anteilen (und dem damit verbundenen Zufluss des deutlich über dem Stammkapital der ***CEE*** liegenden Abtretungspreises an die Gesellschaft) als auch eine Kombinationsvariante (Anteilsverkauf und Verpflichtung zur Vergabe eines – allenfalls treuhändig ausgestalteten – Darlehens) wirtschaftlich sinnvoll erscheinen.

C. Vertragspartner, Vertragsdatum, Abtretungspreis

Die Vertragspartner, das Datum der Verträge und der jeweilige Abtretungspreis ergibt sich aus den vorliegenden Verträgen. Betreffend ***I-5*** (hier wurde kein Vertrag vorgelegt) beruhen die obigen Feststellungen auf den folgenden Erwägungen:

I-5 hat den Abschluss eines Abtretungs- und Treuhandvertrages wie auch den zur Verfügung gestellten Betrag (EUR 65.000,00) im Rahmen ihrer Vernehmung am 16.02.2012 ausdrücklich bestätigt. Im Rahmen dieser Vernehmung hat ***I-5*** weiters angegeben, dass sie den Vertrag „gar nie“ durchgelesen habe und auch gar nicht wisse, wo sich der Vertrag zum Zeitpunkt der Vernehmung befunden habe.

Seitens des Beschwerdeführers wurde der Abschluss des Vertrages mit ***I-5*** nicht bestritten.

D. Zahlungsflüsse, Darlehensverträge zwischen dem Beschwerdeführer und der *CEE*****

Die Feststellung, dass die von den Investoren laut Anteilsübertragungs- und Treuhandverträgen geleisteten Abtretungspreise auf Anweisung des Beschwerdeführers auf unterschiedliche Konten überwiesen bzw. in Form von Bargeld geleistet und vom Beschwerdeführer zur Gewährung von Darlehen an die ***CEE*** verwendet wurden, ergibt sich für den erkennenden Richter aus den folgenden Gründen:

a) Zahlungsflüsse

Die Tatsache, dass die Gelder von den einzelnen Investoren in der festgestellten Höhe tatsächlich entrichtet wurden, ergibt sich aus dem Akteninhalt und wird auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Nachfolgend erfolgt (wie bereits bisher auch) eine Gliederung nach Investoren:

GmbH – Der entsprechende Vertrag ist mit 26.09.2008 datiert und es wurde – laut vorliegendem Vertrag – ein Abtretungspreis in Höhe von EUR 150.000,00 zwischen den Parteien vereinbart. Dass dieser Betrag in Erfüllung des Vertrages auch tatsächlich zur Gänze entrichtet wurde, ergibt sich unter anderem aus der Stellungnahme des Beschwerdeführers an das Finanzamt Salzburg-Stadt vom 18.03.2015, wonach die Überweisung dieses Betrages – laut Stellungnahme des Beschwerdeführers als Folge einer entsprechenden Anweisung der ***GmbH*** – am 16.10.2008 von einem (Ander)Konto des ***Bf*** auf das Konto der ***CEE*** erfolgte. Die Überweisung dieses Betrages (gemeinsam mit dem auf ***I-1*** entfallenden Teilbetrag von EUR 130.000,00, siehe unten) ist auf dem entsprechenden Kontoauszug (als Teil von Überweisungen in Höhe von EUR 250.000,00 am 16.10.2008 sowie von EUR 30.000,00 am 28.11.2008, siehe dazu ebenfalls die Ausführungen des Beschwerdeführers in der Stellungnahme vom 18.03.2015) ersichtlich.

Die Feststellungen betreffend die Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers bei dieser Gesellschaft sowie den Beginn und die Höhe der Beteiligung ergeben sich aus den betreffend diese Gesellschaft im Firmenbuch vom erkennenden Richter abgerufenen Informationen. Die Feststellung betreffend die Geschäftsanschrift und die Tatsache, dass diese mit dem Sitz der Kanzlei des Beschwerdeführers ident war, ergibt sich aus dem Abgleich der Geschäftsanschrift der Gesellschaft laut Firmenbuch mit der Anschrift der Kanzlei des Beschwerdeführers im fraglichen Zeitraum, die sich nicht zuletzt auch aus den gegenständlichen Verträgen ergibt.

I-1 – Der entsprechende Vertrag ist mit 15.10.2008 datiert und es wurde – laut vorliegendem Vertrag – ein Abtretungspreis in Höhe von EUR 300.000,00 zwischen den Parteien vereinbart. Tatsächlich geleistet wurde – laut Aussagen von ***I-1*** am 19.01.2012 sowie vom 20.08.2014, denen auch seitens des Beschwerdeführers nicht entgegengetreten wurde – ein Betrag von EUR 195.000,00. Die Bareinzahlung eines Teilbetrages von EUR 130.000,00 erfolgte am 15.10.2008 entweder direkt durch ***I-1*** oder durch den Beschwerdeführer nach vorheriger Übergabe auf ein vom Beschwerdeführer genanntes Konto (siehe den Kontoauszug betreffend das (Ander)Konto mit der Kontonummer ***Kto-Nr.*** zur

Bareinzahlung iHv EUR 130.000,00 sowie die Aussage von ***I-1*** vom 19.01.2012 betreffend die Höhe des Betrages und die Bekanntgabe der Kontoverbindung durch den Beschwerdeführer). Von diesem (Ander)Konto wurde durch den Beschwerdeführer am 16.10.2008 sowie am 28.11.2008 ein Betrag von insgesamt EUR 280.000,00 auf das Konto der ***CEE*** überwiesen. In diesem Betrag ist – neben einem Teil des auf ***I-1*** entfallenden Abtretungsentgelts iHv EUR 130.000,00 – auch das gesamte Abtretungsentgelt laut Vertrag mit der ***GmbH*** iHv EUR 150.000,00 enthalten. Dies ergibt sich – wie bereits oben ausgeführt – aus den Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Stellungnahme vom 18.03.2015 sowie den entsprechenden Kontoauszügen.

Auf welchem Wege der verbleibende Betrag von EUR 65.000,00 von ***I-1*** an den Beschwerdeführer übergeben wurde, kann aus den vorliegenden Akten – auch aufgrund der diesbezüglich unterbliebenen Mitwirkung des Beschwerdeführers – nicht nachvollzogen werden. In seiner Aussage vom 19.01.2012 wurde von ***I-1*** ausgeführt, dass er dem Beschwerdeführer einen Bargelddbetrag von EUR 65.000,00 (erinnerungsgemäß Mitte des Jahres 2008) übergeben hat. Dieser Betrag sei dann weiters auf mehrere Personen aufgeteilt und von diesen im Rahmen eines Fluges nach Rumänien verbracht worden. Eine Bestätigung betreffend diese Zahlung wurde nicht vorgelegt. Da allerdings der Beschwerdeführer der Aussage von ***I-1*** auch im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht nicht entgegengetreten ist, geht der erkennende Richter im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass auch dieser Betrag in Erfüllung des zwischen dem Beschwerdeführer und ***I-1*** abgeschlossenen Vertrages tatsächlich geflossen ist.

I-5 – Gemäß der Aussage von ***I-5*** vom 16.02.2012 hat sie einen „*Anteilsübertragungsvertrag Treuhandvertrag* ***CEE***“ mit dem Beschwerdeführer abgeschlossen, in dem ein Abtretungspreis von EUR 65.000,00 vereinbart wurde. Vorgelegt wurde dieser Vertrag nicht. Dieses Abtretungsentgelt wurde dem Beschwerdeführer – laut Stellungnahme von ***I-5*** vom 31.08.2014 – Ende des Jahres 2008 in bar übergeben. Dies steht im Einklang mit einem vorliegenden Aktenvermerk vom 05.12.2008 (der unter anderem vom Beschwerdeführer unterschrieben wurde), aus dem hervorgeht, dass ein Bargelddbetrag von EUR 65.000,00 (gemäß den devisarechtlichen Bestimmungen) auf mehrere Personen (darunter den Beschwerdeführer) aufgeteilt, nach Rumänien transportiert und dort an ***P*** übergeben worden ist. Weder der Erhalt des Bargelddbetrages noch dessen Höhe wurden vom Beschwerdeführer bestritten. Aus diesem Grund steht für den erkennenden Richter sowohl das tatsächliche Vorhandensein des Vertrages zwischen ***I-5*** und dem Beschwerdeführer als auch dessen Erfüllung durch Übergabe eines Bargelddbetrages in der genannten Höhe an den Beschwerdeführer als Ergebnis der freien Beweiswürdigung fest.

I-2 – Der entsprechende Vertrag ist mit 17.03.2009 datiert und es wurde – laut vorliegendem Vertrag – ein Abtretungspreis von EUR 110.000,00 zwischen den Parteien vereinbart. Dass dieser Betrag in Erfüllung des Vertrages auch tatsächlich zur Gänze entrichtet

wurde, ergibt sich unter anderem aus der Aussage von Frau ***I-2*** vom 24.07.2014 sowie ihrem Aktenvermerk vom 07.04.2011 und den Kontoblättern der ***CEE*** betreffend das Jahr 2009 (Buchungszeilen 17-19 auf dem Konto 2820). Zudem wird die Entrichtung des Betrages vom Beschwerdeführer nicht bestritten bzw. sogar eindeutig – etwa im Rahmen der verfahrensgegenständlichen Beschwerde – bestätigt. Aus dem obig angeführten Aktenvermerk ergibt sich weiters, dass der gesamte Abtretungspreis auf ein von ***Bf*** genanntes Konto (nämlich das Konto der ***CEE***) überwiesen wurde. Die Überweisung des Gesamtbetrages auf das Konto der ***CEE*** im März 2019 (konkret 18.03.2019) ergibt sich zudem aus den im Akt einliegenden Überweisungsaufträgen (insgesamt drei Aufträge, zweimal über je EUR 50.000,00 und einmal über EUR 10.000,00).

I-4 – Der entsprechende Vertrag ist mit 22.12.2009 datiert und es wurde – laut vorliegendem Vertrag – ein Abtretungspreis von EUR 65.000,00 zwischen den Parteien vereinbart. Der vereinbarte Abtretungspreis stammt – laut obig angeführter Aussage von ***I-4*** – aus einem gerichtlichen Vergleich, in dem der Beschwerdeführer als anwaltliche Vertretung von ***I-4*** tätig geworden ist. Im Rahmen dieses Vergleiches ist ***I-4*** ein Betrag von EUR 75.000,00 zugesprochen worden. Davon wurde ein Betrag von EUR 65.000,00 (d.h. in Höhe des Abtretungspreises) vom Beschwerdeführer in Erfüllung des zwischen ihm und ***I-4*** abgeschlossenen Vertrages an die ***CEE*** überwiesen. Das Konto, auf das die Überweisung durchzuführen ist, wurde im Vertrag explizit angeführt. Das Datum der Bezahlung ergibt sich aus der Aussage von ***I-4*** vom 30.05.2011, in der er ausgeführt hat, dass die Zahlung etwa drei Wochen vor Vertragsunterzeichnung – und somit im November oder Dezember 2009 – erfolgt ist.

I-3 – Der entsprechende Vertrag ist mit 11.05.2009 datiert und es wurde – laut vorliegendem Vertrag – ein Abtretungspreis von EUR 130.000,00 zwischen den Parteien vereinbart. Dass dieser Betrag im Umfang von EUR 129.821,50 auch tatsächlich entrichtet wurde, ergibt sich zum einen aus der an die Staatsanwaltschaft Salzburg übermittelte Sachverhaltsdarstellung (eingebracht für die ***Immo GmbH & Co KG***) vom 21.02.2011 sowie aus der Zeugenaussage von ***I-2*** im Verfahren „***GZ***“ und der Stellungnahme des Beschwerdeführers an die StA Salzburg vom 25.08.2011. Zusätzlich sind die Zahlungseingänge auf den Kontoblättern der ***CEE*** betreffend das Jahr 2009 ersichtlich (Buchungszeilen 29 und 30 auf dem Konto 2820). Beide Beträge wurden – laut der obig genannten Sachverhaltsdarstellung – auf vom Beschwerdeführer genannte Konten überwiesen.

Abschließend ist noch auszuführen, dass dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, wonach „****P*** die Zahlungsflüsse koordiniert habe*“, nicht gefolgt werden kann. Dies erstens vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen, aus denen sich deutlich ergibt, dass die einzelnen Investoren die Überweisungen entweder auf Anweisung des Beschwerdeführers durchgeführt haben oder

von ihm durchführen ließen. Zweitens findet sich in den jeweiligen Verträgen unter Punkt III. die explizite Vereinbarung, dass der *„Abtretungspreis in Höhe von EUR [...] bei Errichtung dieses Vertrages vom Übernehmer auf ein vom Übergeber bekanntzugebendes Konto zur Einzahlung zu bringen“* ist. Drittens, im Falle von *****I-4***** ist das betreffende – auf den Beschwerdeführer lautende – Konto bereits im Vertrag explizit genannt, sodass auch hier eine Koordinierung durch *****P***** nicht plausibel erscheint. Selbiges gilt für den Vertrag mit der *****GmbH*****. In diesem Vertrag wurde zwar kein spezifisches Konto genannt, es ist aber aufgrund des Umstandes, dass der Beschwerdeführer zu 85% an dieser Gesellschaft beteiligt war, nicht naheliegend, dass er eine aus einem Vertrag zwischen ihm und der Gesellschaft zu leistende Zahlung nicht selbst koordiniert. Zudem erscheint es uneinsichtig, weshalb *****P***** die Zahlungen koordiniert haben soll, wenn der Beschwerdeführer erstens der Vertragspartner der Investoren war und zweitens Darlehensverträge über diese Beträge zwischen dem Beschwerdeführer und der *****CEE***** abgeschlossen wurden (siehe nachfolgend).

b) Darlehensverträge

Die Feststellung, wonach zwischen dem Beschwerdeführer und der *****CEE***** Darlehensverträge im Zusammenhang mit den aus den als „Anteilsübertragungsvertrag Treuhandvertrag *****CEE*****“ bezeichneten Verträgen stammenden Abtretungspreisen abgeschlossen wurden, ergibt sich aus den vereinzelt vorhandenen Darlehensverträgen (etwa vom 19.03.2009 über EUR 110.000,00), den auf den Kontoblättern der *****CEE***** ersichtlichen Buchungen sowie den Ausführungen des Beschwerdeführers und des *****S***** in seiner Aussage vom 13.04.2011 (*„Für jede Überweisung für einen Grundstückskauf erfolgte ein Kreditvertrag zwischen der Firma *****CEE***** als Kreditnehmer und *****Bf***** als Kreditgeber. Dies war dann auch bei der Zahlung von Frau *****I-2***** so.“*). Nach Aussage des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht hätten diese Darlehensverträge – nach der ursprünglichen Intention – nach Eintragung der Investoren als Gesellschafter der *****CEE***** im rumänischen Handelsregister durch Darlehensverträge zwischen den Investoren und der *****CEE***** ersetzt werden sollen. Damit steht aber auch fest, dass zunächst Darlehensverträge zwischen dem Beschwerdeführer und der *****CEE***** abgeschlossen wurden. Andernfalls wäre es nicht möglich, diese Verträge durch andere Verträge zu ersetzen.

E. Steuer in Rumänien

Die Feststellung, wonach der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den als „Anteilsübertragungsvertrag Treuhandvertrag *****CEE*****“ bezeichneten Verträgen keine Steuer in Rumänien abgeführt hat, ergibt sich zum einen aus dem Akteninhalt, in dem eine solche Besteuerung durch den Beschwerdeführer nicht vorgebracht wird, obwohl er sich explizit auf die Bestimmung des Artikel 13 Abs. 4 DBA Österreich-Rumänien (siehe unten) bezieht, auf die im Artikel 24 DBA Österreich-Rumänien Bezug genommen wird. Zusätzlich

wurde diese Tatsache durch den Beschwerdeführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht bestätigt.

F. Wiederaufnahme

Der Inhalt der angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 sowie der diesbezügliche Inhalt des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer ergeben sich aus den jeweiligen Dokumenten.

Das Datum der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide ergibt sich ebenfalls aus den Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 303 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

(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 sonstwie 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.

§ 19 Abs. 1 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. [...]

§ 31 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

(1) Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

[...]

(3) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen

- dem Veräußerungserlös (Abs. 1) oder*
- dem Abwicklungsguthaben (Abs. 2 Z 1) oder*
- dem gemeinen Wert der Anteile (Abs. 2 Z 2)*

einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

[...]

(6) Die Abs. 1 bis 5 nicht anzuwenden, soweit die veräußerte Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehört oder wenn es sich um ein Spekulationsgeschäft (§ 30) handelt.

[...]

§ 37 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),*

[...]

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies gilt nicht für Einkünfte, die durch eine gemäß Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

[...]

(4) Einkünfte auf Grund von Beteiligungen sind

1. Beteiligungserträge:

[...]

2. Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen:

a) Gewinne

- aus der Veräußerung oder Entnahme einer Beteiligung im Sinne der Z 1 und*
- auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung der Körperschaft, an der die Beteiligung im Sinne der Z 1 besteht,*

wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und der Beteiligungsveräußerung mehr als ein Jahr beträgt.

b) Einkünfte im Sinne des § 31 einschließlich Einlagenrückzahlungen (§ 15 Abs. 4).

Artikel 13 Abkommen zwischen der Republik Österreich und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll („DBA Österreich-Rumänien“) lautet auszugsweise:

[...]

(4) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Beteiligungen an einer Gesellschaft bezieht, deren Vermögen zur Gänze oder hauptsächlich aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

[...]

Artikel 24 des DBA Österreich-Rumänien lautet auszugsweise:

Es besteht Einverständnis, dass die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden wird:

[...]

(2) In Österreich:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Rumänien besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b bis d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

b) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 12 und 13 Absatz 4 in Rumänien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Rumänien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Rumänien bezogenen Einkünfte entfällt.

B. Erwägungen

a) Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009

Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303, Rz 21 mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303, Rz 24 mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Es steht zweifelsfrei fest, dass sämtliche mit dem Themenbereich „***CEE***“ im Zusammenhang stehende Unterlagen erst im Rahmen der 2014 begonnenen Außenprüfung vorgelegt worden sind. Auch der Beschwerdeführer bringt diesbezüglich nichts Abweichendes vor. Dass diese Unterlagen (etwa die zwischen dem Beschwerdeführer und den betroffenen Personen abgeschlossenen Verträge) deutlich vor Abschluss des Einkommensteuerverfahrens der Jahre 2008 und 2009 vorhanden waren, ergibt sich etwa aus dem Datum der Verträge. Da die Unterlagen aber erst nach dem Abschluss des Einkommensteuerverfahrens der Jahre 2008 und 2009 – und zwar konkret in den Jahren 2014 und 2015 anlässlich der Außenprüfung – hervorgekommen sind, stellen diese Unterlagen neue Tatsachen und Beweismittel dar, die zur amtswegigen Wiederaufnahme berechtigen. Dass die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt haben, ergibt sich aus den angefochtenen (neuen) Sachbescheiden betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 vom 21.05.2015.

Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 war somit abzuweisen.

b) Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009

aa) Vorbringen des belangten Finanzamtes

Selbst wenn die Zahlung der Abtretungspreise über Anderkonten des Beschwerdeführers abgewickelt worden sein sollte, habe er darüber im Auftrag des Treugebers verfügt. Diese Verfügung stelle den Zufluss dar, der weitere Geldfluss (Treuhand)konto ***Bf*** – CEE stelle Mittelverwendung dar. Der Beschwerdeführer habe über die Gelder rechtlich und wirtschaftlich verfügen können und habe diese Verfügungsmacht dahingehend ausgeübt, dass er (als Gesellschafter) Darlehen an die ***CEE*** vergeben habe. Zu weiteren Details wird auf das unter Punkt „I. Verfahrensgang“ zusammengefasste Vorbringen des belangten Finanzamtes verwiesen.

bb) Vorbringen des Beschwerdeführers

Die Gelder seien nie im wirtschaftlichen oder rechtlichen Eigentum des Beschwerdeführers gestanden und seien zeitnahe an die ***CEE*** dem Zweck entsprechend weitergeleitet worden. Nur dann, wenn der Beschwerdeführer über die Fremdgelder ohne Rücksicht auf die Zweckwidmung so wie über eigenes Geld verfügen hätte dürfen, wäre ihm dieser Betrag zugeflossen. Durch die Zweckgebundenheit der von den Investoren zur Verfügung gestellten Geldbeträge seien diese niemals in das tatsächliche Vermögen des Beschwerdeführers übergegangen. Zu weiteren Details wird auf das unter Punkt „I. Verfahrensgang“ zusammengefasste Vorbringen des Beschwerdeführers verwiesen.

cc) Eigene Erwägungen

Einnahmen setzen eine Vermögensvermehrung beim Empfänger voraus (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 15, Rz 6, unter Verweis auf VwGH 29.09.1987, 87/14/0086). Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden als Einnahmen bzw. Werbungskosten aus (vgl. erneut *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 15, Rz 7).

Fremdgelder, die der Rechtsanwalt für seinen Klienten verwahrt, sind bei ihm keine Einnahmen, sondern durchlaufende Posten (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 19, Rz 30 zu „Fremdgelder“).

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt war Zweck der zwischen dem Beschwerdeführer und den genannten Investoren abgeschlossenen Verträge die Übertragung von Gesellschaftsanteilen an der ***CEE***. Wenn also Zahlungen im Zusammenhang mit diesen Verträgen geleistet werden, so kann es sich dabei für den leistungserbringenden/zahlungsempfangenden Vertragspartner (d.h. den Beschwerdeführer) schon rein begrifflich nicht um Fremdgelder handeln, da der Anspruch auf Zahlung aus dem Vertrag ihm, und nicht einem (fremden) Dritten zusteht. Dies auch deshalb nicht, da auch sonst kein Vertragsverhältnis zwischen den genannten Investoren und einer dritten Partei ersichtlich

ist (etwa in Form von Darlehensverträgen mit der ***CEE***), in dem der Beschwerdeführer als Treuhänder bzw. Verwahrer von Fremdgeld hätte auftreten können. Die einzig vorliegenden Verträge sind jene zwischen dem Beschwerdeführer und den Investoren über die Übertragung der Anteile an der ***CEE*** sowie die Darlehensverträge zwischen dem Beschwerdeführer und der ***CEE***. Vereinbart ist im Anteilsübertragungsvertrag lediglich, dass der Beschwerdeführer die Anteile an der ***CEE*** für die Investoren treuhändig hält, was voraussetzt, dass diese Anteile vorher übertragen wurden (siehe die diesbezüglichen Ausführungen in der Beweiswürdigung). Eine etwaig zwischen den Vertragsparteien der Anteilsübertragungsverträge (d.h. dem Beschwerdeführer und den Investoren) vorab vereinbarte Zweckbindung des Abtretungspreises (wie etwa von ***I-4*** vorgebracht) könnte bei Verletzung allenfalls zivilrechtliche Konsequenzen auslösen, eine Verhinderung des Zuflusses von Einnahmen dem Grunde nach kann dadurch – analog zu einer „Vorausverfügung“ (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 19, Rz 21, mwN zur Rechtsprechung des VwGH) – nicht ausgelöst werden.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach die Zahlungen aus den Anteilsübertragungsverträgen nicht ihm zugegangen seien, ist wie folgt auszuführen:

Zugeflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie „*rechtlich und wirtschaftlich*“ bzw. „*tatsächlich und rechtlich*“ verfügen kann (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 19, Rz 7, mwN zur Rechtsprechung des VwGH, etwa VwGH 19.03.2002, 98/14/0056 oder VwGH 28.06.06, 2002/13/0175).

Wie sich aus dem – als Folge der richterlichen Beweiswürdigung – festgestellten Sachverhalt ergibt, wurden sämtliche im Zusammenhang mit den Anteilsübertragungsverträgen geleistete Zahlungen auf Anweisung des Beschwerdeführers auf ein von ihm genanntes Bankkonto überwiesen/bar eingezahlt, in Form von Bargeld geleistet oder vom Beschwerdeführer nach Anweisung von einem auf ihn lautenden Ander(Konto) an die ***CEE*** überwiesen. Ebenfalls aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer diese Beträge dazu verwendet hat, Gesellschafterdarlehen an die ***CEE*** zu gewähren, also Forderungen gegenüber der ***CEE*** zu begründen.

Einleitend ist festzuhalten, dass durch den Beschwerdeführer nicht bestritten wird, dass die von den Investoren geleisteten Zahlungen im Zusammenhang mit den zwischen ihnen und dem Beschwerdeführer abgeschlossenen Anteilsübertragungsverträgen geleistet wurden. Er bringt lediglich vor, dass ihm diese Zahlungen nicht tatsächlich zugegangen seien. Dazu ist zunächst anzumerken, dass es in jenen Fällen, in denen die Überweisung/Bareinzahlung der Investoren auf ein vom Beschwerdeführer genanntes Konto (***I-2***, ***I-1*** zu zwei Dritteln, ***I-3***) erfolgt ist, durch die bloße Bekanntgabe der Kontoverbindung zu einem Zufluss der Zahlungen auf Ebene des Beschwerdeführers gekommen ist. Dies daher, da die Investoren sämtlich davon ausgehen mussten, dass nur eine Zahlung auf das genannte Konto eine

schuldbefreiende Wirkung nach sich ziehen kann. Eine allenfalls direkt auf das rumänische Konto der ***CEE*** zu leistende Zahlung (***I-3*** zur Hälfte, ***I-2***) stellt sich nach Ansicht des erkennenden Richters höchstens als Verkürzung des Zahlungsweges dar, was jedoch keinen Einfluss auf den Zufluss der Einnahme auf Ebene des Beschwerdeführers hat. Bei Bekanntgabe einer österreichischen Bankverbindung (***I-1*** zu zwei Dritteln, ***I-3*** zur Hälfte) konnten die Investoren ebenso davon ausgehen, dass die Zahlungen auf ein Bankkonto des Beschwerdeführers eingehen würden.

In jenen Fällen, in denen die zur Leistung des Abtretungspreises erforderlichen Beträge bereits auf einem vom Beschwerdeführer gehaltenen Treuhandkonto vorhanden waren (***I-4***, ***GmbH***) ist dem Beschwerdeführer zunächst dahingehend zuzustimmen, dass tatsächliche Treuhandgelder dem Grunde nach keine Einnahmen auf Ebene des Treuhänders (etwa eines Rechtsanwaltes) darstellen. Dies ändert sich allerdings dann, wenn der Treugeber (d.h. jene Person, der die auf dem Konto liegenden Gelder mit Auszahlungsreife zuzurechnen sind) über die Gelder dahingehend verfügt, als er den Treuhänder anweist, diese Gelder zur Abdeckung von vertraglichen Verbindlichkeiten gegenüber dem Treuhänder zu verwenden. Sowohl ***I-4*** als auch die ***GmbH*** haben mit dem Beschwerdeführer entsprechende Anteilsübertragungsverträge abgeschlossen. Wenn ***I-4*** bzw. die Geschäftsführung der GmbH daher zur Erfüllung der Verbindlichkeiten aus diesen Verträgen (Leistung des Abtretungspreises) den Treuhänder anweisen, diese ihnen zustehenden Beträge auf ein vom Treuhänder genanntes Konto zu überweisen, so stellt sich dies ebenfalls als (für den Zufluss unbeachtliche) Verkürzung des Zahlungsweges dar. Anstelle einer vorhergehenden Überweisung vom Treuhandkonto auf das Bankkonto des Treugebers und einer anschließenden Überweisung in Erfüllung der vertraglichen Verbindlichkeiten wurden die Gelder durch Anweisung an den Treuhänder „frei gemacht“ und direkt vom Treuhandkonto auf das Zielkonto überwiesen. Auch in diesen Fällen kam es somit zu einem Zufluss auf Ebene des Beschwerdeführers.

Schließlich ist noch auf jene Fälle einzugehen, in denen der aus den abgeschlossenen Verträgen zu leistende Abtretungspreis in der Form von Bargeld geflossen ist (***I-1*** zu einem Drittel, ***I-5***). Im Falle von ***I-1*** ergibt sich die Übergabe eines Bargeldbetrages von EUR 65.000,00 an den Beschwerdeführer aus der Aussage des ***I-1*** vom 19.01.2012. Der Erhalt dieses Betrages wurde durch den Beschwerdeführer nicht bestritten (siehe auch die diesbezüglichen Ausführungen in der Beweiswürdigung), sodass der Zufluss dieses Betrages feststeht. Im Falle des von ***I-5*** geleisteten Betrages ist zunächst auf die Aussage von ***I-5*** vom 16.02.2012 zu verweisen, wonach sie „den Treuhandvertrag gar nie durchgelesen“ habe und weder ***P*** noch ***S*** kenne. Es kann daher nach Ansicht des erkennenden Richters auf Basis dieser Ausführungen ausgeschlossen werden, dass die Koordinierung des Zahlungsflusses durch jemand anderen als den Beschwerdeführer erfolgt ist oder ***I-5*** in völliger Eigeninitiative gehandelt hat. Dies auch vor dem Hintergrund des mit 05.12.2008 datierten Aktenvermerkes, aus dem hervorgeht, dass ein Betrag von EUR 65.000,00

in bar nach Rumänien verbracht und dort an ***P*** zwecks Grundankauf übergeben wurde. Als Teilnehmer der achtköpfigen Reisegruppe scheinen unter anderem der Beschwerdeführer und ***I-1*** (d.h. der ehemalige Lebensgefährte von ***I-5***) auf. Letztlich stellt sich somit auch diese Zahlung – aufgrund der offenbaren Dringlichkeit – als entweder Abkürzung des Zahlungsweges (direkter Bargeldtransfer anstelle der Überweisung an den Beschwerdeführer und von dort an die ***CEE***) oder vertragserfüllende Bargeldübergabe an den Beschwerdeführer (entweder unmittelbar von ***I-5*** oder mittelbar durch ***I-1***) dar, weshalb sie ebenfalls als Zufluss an den Beschwerdeführer zu qualifizieren ist.

Im Ergebnis steht somit fest, dass dem Beschwerdeführer sämtliche Beträge „*rechtlich und wirtschaftlich*“ bzw. „*tatsächlich und rechtlich*“ (jeweils nach der Rechtsprechung des VwGH) zugeflossen sind. Die Tatsache, dass er die Gelder womöglich nie „physisch“ in den Händen gehalten hat bzw. diese nicht auf seinem Bankkonto verbucht wurden, kann einen Zufluss gemäß den obigen Ausführungen nicht verhindern. Dies daher, da er über die vertraglich vereinbarten Entgelte in der obig beschriebenen Form verfügen konnte und auch insofern darüber verfügt hat, als dass er sie zur Vergabe von Darlehen an die ***CEE*** verwendet hat, wodurch er entsprechende Forderungen begründet hat.

dd) Conclusio

Gemäß dem obig zitierten § 31 Abs. 1 EStG 1988 gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

§ 31 erfasst auch die Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften; das Gesetz unterscheidet nicht zwischen Anteilen an inländischen und ausländischen Gesellschaften (*Doralt/Kempf in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹³, § 31, Rz 16).

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt war der Beschwerdeführer ab 15.10.2008 zu 40% an der ***CEE***, einer rumänischen Kapitalgesellschaft, beteiligt. Ebenfalls gemäß dem festgestellten Sachverhalt hat er diese Anteile entgeltlos erworben. Aufgrund der Höhe der Beteiligung (40%) und der Tatsache, dass gemäß dem festgestellten Sachverhalt Anteile an der ***CEE*** an die Investoren verkauft wurden, ist der Anwendungsbereich der Bestimmung des § 31 EStG in der Fassung der streitgegenständlichen Jahre dem Grunde nach eröffnet, da es auch keine Hinweise darauf gibt, dass die Anteile vom Beschwerdeführer im Betriebsvermögen gehalten wurden. Betreffend den Zufluss der geleisteten Abtretungsentgelte wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

In diesem Zusammenhang wird durch den Beschwerdeführer im Rahmen der Beschwerde darauf verwiesen, dass selbst wenn die Behörde der Ansicht sei, es wären tatsächlich Anteilsverkäufe gewesen (was ausdrücklich bestritten werde), so hätten diese aufgrund der Bestimmungen des DBA Österreich-Rumänien von einer Besteuerung Abstand nehmen müssen. Durch diesen (nicht weiter spezifizierten) Verweis dürfte der Beschwerdeführer die obig zitierte Bestimmung des Artikel 13 Absatz 4 DBA Österreich-Rumänien ansprechen:

Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Beteiligungen an einer Gesellschaft bezieht, deren Vermögen zur Gänze oder hauptsächlich aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

An dieser Stelle ist zunächst – im Einklang mit den Ausführungen des belangten Finanzamtes im Rahmen der Beschwerdeentscheidung – darauf zu verweisen, dass es sich bei der ***CEE*** nicht um eine klassische „grundstückshaltende“ Gesellschaft handelt, zumal der Ankauf der Grundstücke erst durch die von den Investoren an den Beschwerdeführer geleisteten Abtretungspreise, die dieser zur Vergabe von Gesellschafterdarlehen an die ***CEE*** verwendet hat, angeschafft wurden. Somit verfügte die ***CEE*** (d.h. jene Gesellschaft, deren Anteile veräußert wurden) im Zeitpunkt des Abschlusses der Anteilsübertragungsverträge erst über ein „Entwicklungskonzept“ in der Form des Projektes „***RS***“, das für die Investoren von hauptsächlichem Interesse war (siehe die Beschreibung dieses Tourismuskonzeptes in Punkt I. der fraglichen Verträge), sodass nicht von der Anwendbarkeit des Artikel 13 Absatz 4 DBA Österreich-Rumänien auszugehen ist. Zusätzlich ist noch darauf zu verweisen, dass im DBA Österreich-Rumänien, genauer im Artikel 24 Absatz 2 lit. b), für Einkünfte im Sinne des Artikel 13 Absatz 4 nicht die Anwendung der Befreiungsmethode, sondern die Anwendung der Anrechnungsmethode vereinbart wurde (siehe den obig zitierten Text des DBA Österreich-Rumänien). Da gemäß dem festgestellten Sachverhalt durch den Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den Anteilsübertragungen keine Steuerzahlung in Rumänien erfolgt ist, würde auch eine Anwendbarkeit des Artikel 13 Absatz 4 DBA Österreich-Rumänien (die, wie oben dargestellt, verneint wird) nicht dazu führen, dass Österreich sein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften verliert. Vielmehr wäre eine bloße Anrechnung der in Rumänien diesbezüglich entrichteten Steuern vorzunehmen, was im konkreten Fall (mangels Steuerzahlung in Rumänien) zu keiner Verringerung der Steuerlast in Österreich führen würde.

Es ist somit – im Einklang mit dem belangten Finanzamt – von der Anwendbarkeit der obig zitierten Bestimmung des § 31 EStG (in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung) und zusätzlich von der Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 4 Z 2 lit. b) EStG 1988 auszugehen. Die Höhe der Einkünfte aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen ist – unter Verweis auf die Bestimmung des § 31 Abs. 3 EStG 1988 (siehe oben) und die Tatsache, dass die Anschaffungskosten der veräußerten Anteile gemäß dem

festgestellten Sachverhalt EUR 0,00 betragen – in Höhe der zugeflossenen Abtretungspreise und somit im Einklang mit dem belangten Finanzamt festzustellen.

Im Ergebnis und auf Basis der obigen Ausführungen war die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 somit abzuweisen.

c) Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2008 und 2009

Anspruchszinsen gehören nach § 3 Abs. 2 lit. b BAO zu den Nebenansprüchen und sind zur festzusetzenden Abgabe formell akzessorisch (*Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I*³, § 205, Rz 2).

Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw Gutschrift gebunden.

Der Zinsenbescheid ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar, etwa mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei nicht zugestellt worden oder der im Zinsenbescheid angenommene Zeitpunkt seiner Zustellung sei unzutreffend. Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer- (Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (*Ritz/Koran, BAO*⁷, § 205 BAO, Rz 33ff, mwN zur Rechtsprechung des BFG sowie des VwGH, etwa VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316).

Die fraglichen Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 und 2009 sind aufgrund der (erhöhten) Festsetzung im Rahmen der ebenfalls angefochtenen (neuen) Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 ergangen. Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, sind diese Anspruchszinsenbescheide zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch und können aufgrund dieser Bindung nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die maßgeblichen Einkommensteuerbescheide inhaltlich rechtswidrig seien. Da sich die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 jedoch genau auf eine solche inhaltliche Rechtswidrigkeit stützt, waren die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2008 und 2009 als unbegründet abzuweisen.

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.

Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Soweit es sich um die Lösung von Tatfragen (Tatsachenannahmen, Sachverhaltsfeststellungen, Beweiswürdigung), welche keine Rechtsfragen sind, handelt, ist diesbezüglich die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig (vgl. VwGH 11.09.2014, Ra 2014/16/0009).

Die aufgeworfenen Rechtsfragen wurden entsprechend der im Erkenntnis zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst. Somit ist auch in diesen Fällen die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 27. März 2025