



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0037-K/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DI Gerhard K, GZX, MOgasse 11, gegen den Bescheid des Finanzamtes CC betreffend Umsatzsteuer 1995 vom 26. Mai 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Gutschrift betragen:

steuerpflichtiger Umsatz, 20%	255.081,65 € (3,510.000 S)	
Umsatzsteuer 20%		51.016,33 € (702.000 S)
Vorsteuer		-63.844,84 € (-878.524,13 S)
Gutschrift		-12.828,51 € (-176.524,13 S)
Gutschrift gerundet		-12.828,50 € (-176.524 S)

Entscheidungsgründe

AB	Arbeitsbogen des Betriebsprüfers
ARG	ARG
BP	Betriebsprüfung(s)
Bw.	Berufungswerber

CC	CC
CTN	CTN
DI	Diplomingenieur
FA	Finanzamt
FE	FE
FZL	FZL
GF	DI Gerhard K
GFE	GFE
GXL	GXL
GZX	GZX
HO	HO
HOR	HOR
IMN	IMN
IL	IL
K	K
Dr. K GmbH	Dr. K GmbH, Dr. K GmbH in Liquidation
KAL	KAL
KC	KC
KIK	KIK
KIKa	KIKa
KEC	KEC
KEO	KEO
KÖ	KÖ

KO	KO
KRD	KRD
NX	NX
PET	PET
PIG	PIG
POC	POC
PR	PR
RAC	RAC
RES	RES
RI	RI
RT	RT
SBank	SBank
SCM	SCM
SCX	SCX
TDC	TDC
THO	THO
UFS	unabhängiger Finanzsenat
VOG	VOG
VU	VU
VXE	VXE
WOX	WOX
ZI	ZI
ZIL	ZIL
ZILeistraße	ZILeistraße

ZG	ZG
ZZ	ZZ
10XY	10XY
58	58
9Z	9Z

Mit dem bekämpften Bescheid wurde zu Gunsten des Bw. GF ausgehend von einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung von 562.800 S eine Gutschrift von 168.124 S festgesetzt. In der Bescheidebegründung im BP- Bericht vom 22.4.1999 (TZ 11) verweist das Finanzamt auf den BP- Bericht betreffend die Dr. K GmbH vom 27.3.1998. Dort wird ausgeführt, dass die von GF behaupteten Lieferungen von Ziegeleimaschinen, eines Rollenofens und von Projektunterlagen mit der Bezeichnung "Syrien" an die Dr. K GmbH nicht stattgefunden hätten, weil nicht GF, sondern die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH zum Zeitpunkt der angeblichen Geschäfte Eigentümerin dieser Wirtschaftsgüter gewesen sei (BP Bericht Dr. K GmbH TZ 26). Zudem ist das Finanzamt der Ansicht, dass die Projektunterlagen und die Ziegeleimaschinen zur Zeit der angeblichen Rechtsgeschäfte wertlos gewesen seien (mündliche Verhandlung betreffend GF vom 19.8.2005, S. 2, 3; und vom 20.9.2005, S 16).

Das Finanzamt ging davon aus (BP – Bericht Dr. K GmbH, TZ 19 a, 21 a, 26), dass GF, damals Geschäftsführer der Dr. K GmbH und Gatte der Gesellschafterin dieser GmbH, am 31.12.1994 und 31.12.1995 Rechnungen (1994 Teilrechnungen, 1995 Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis) an die Dr. K GmbH betreffend die Lieferung von Ziegeleimaschinen, eines Rollenofens und von Projektunterlagen mit der Bezeichnung "Syrien" ausgestellt habe, ohne hiezu berechtigt zu sein. Nicht GF, sondern die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH sei damals Eigentümerin dieser Wirtschaftsgüter gewesen. Am 30.12.1995 habe die Dr. K GmbH der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH dieselben Wirtschaftsgüter unberechtigt in Rechnung gestellt, weil die letztgenannte GmbH bereits Eigentümerin dieser Gegenstände gewesen sei.

Daher kürzte das Finanzamt die Umsätze des GF 1995 um 2,814.000 S, setzte jedoch eine Steuerschuld gem. § 11 Abs 14 UstG in Höhe von 562.800 S fest.

In seiner Berufung vom 30.9.1999 verwies der Bw. auf die Berufungen vom 2.11.1998 der Dr. K GmbH und der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH. In ihren Berufungen vom 2.11.1998 brachten die Dr. K GmbH und die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH vor, GF habe die gegenständlichen Wirtschaftsgüter 1994 und 1995 an die Dr. K GmbH geliefert. In Bezug auf die Lieferung von Ziegeleimaschinen durch die KEC GmbH an die heutige KIK und KÖ Erzeugungs GmbH im Jänner 1991 wies die Dr. K GmbH darauf hin, dass dieser Kauf 1991 nur

Maschinen des Produktionsbereiches 1 einer Ziegelerzeugungsanlage (Lehmaufbereitung und Formgebung) umfasst habe, während die Lieferung von Ziegeleimaschinen 1995 durch GF an die Dr. K GmbH und die Weiterlieferung dieser Ziegeleimaschinen an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH Maschinen der Produktionsbereiche 2 (Kanaltrockner) und 3 (Tunnelofen) einer Ziegelerzeugungsanlage betroffen habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.4.2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In einem Schreiben des UFS vom 27.10.2004 wurde das Finanzamt VOG erfolglos ersucht, den Akt der KEO KOWerk GmbH und Co KG, zu übermitteln. Da in diesen Akt bei der Betriebsprüfung des Finanzamtes CC betreffend GF und die Dr. K GmbH vom Prüfer Einsicht genommen worden ist, wurde mit Schreiben vom 8.11. 2004 das Finanzamt CC ebenso erfolglos ersucht, diesen Akt zu übermitteln. Allerdings übermittelte derjenige Beamte, der in der verfahrensgegenständlichen Angelegenheit des GF und der Dr. K GmbH die Betriebsprüfung durchgeführt hatte, am 16.11.2004 folgende Akten:

- Einheitswert- und Vermögenssteuerakt betreffend GF und dessen Gattin des Finanzamtes CC;
- Akt des Finanzamtes CC betreffend die THO ZIL CC GmbH i.L;
- Arbeitsbogen über die Betriebsprüfung von 1988, DI K KG, Finanzamt VOG
- Konvolut von Unterlagen mit der Aufschrift "Bestandvertrag"

In einem Schreiben vom 19.12.2004 nahm GF zum Bedenkenvorhalt des Finanzamtes vom 24.7.2000 an die Dr. K GmbH, in welchem das Finanzamt seine Ansicht zu den strittigen Rechtsgeschäften näher erläutert und um zahlreiche Informationen ersucht hatte, Stellung. Er führte aus: Er habe die Ziegeleimaschinen größtenteils 1977 von Wolfgang RES erworben. Er habe seit Anfang der Neunziger Jahre versucht, die Maschinen zu verkaufen. U.a. habe sich neben anderen Personen ein syrischer Geschäftsmann dafür interessiert. Die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH habe erfolglos versucht, ein Ziegelwerk in Dalmatien zu errichten.

In Bezug auf die Lieferung von Ziegeleimaschinen durch die KEC GmbH am 31.1.1991 an die heutige KIK und KÖ Erzeugungs GmbH gab GF an: Eine Ziegelfabrik bestehe aus drei Produktionsbereichen. Nur der Produktionsbereich 1 (Materialaufbereitung und Formgebung) sei von der KEC GmbH erworben worden.

Er habe den zuvor schwer beschädigten Rollenofen bis Sommer 1995 saniert. Sodann sei erfolglos versucht worden, diesen Ofen an zwei konkrete Interessenten zu verkaufen.

In der mündlichen Verhandlung vom 21. Dezember 2004 betreffend die Dr. K GmbH gab der GF an:

Er habe u.a. zwischen 1997 und 1999 versucht, in Dalmatien ein Ziegelwerk zu errichten. Er legte zahlreiche Unterlagen zum Nachweis dieser Behauptung vor. Die Pläne, die als Projekt Syrien bezeichnet worden seien, seien Teil der Ziegelerzeugungsanlage. Dieser Planungsaufwand sei wie ein Ersatzteil, den er mit den Maschinen weitergeben könne.

Im Dezember 2004 und Jänner 2005 legte GF sämtliche Pläne vor, die er als Projekt Syrien bezeichnete und 1994 und 1995 (1994 in Form von Teilrechnungen) der Dr. K GmbH in Rechnung gestellt hat.

In einem Schreiben des GF vom 7.2.2005 gab dieser eine Zusammenfassung der bisherigen Verwertungsaktivitäten betreffend die strittigen Wirtschaftsgüter während der Jahre 1988-1999 bekannt.

Am 11. Feber 2005 wurden während einer mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH die gegenständlichen Ziegeleimaschinen samt Rollenofen besichtigt. GF gab an, dass wahrscheinlich 1977 doch die DI K KG die Ziegeleianlage erworben habe. Diese Ziegeleianlage sei bis 1980 betrieben worden. Bis 1988 sei diese Anlage betriebsbereit gehalten worden. 1985 dürfte er die Ziegeleimaschinen des Produktionsbereiches 2 und 3 des stillgelegten Ziegelwerkes (Kanaltrockner und Tunnelofen) aus der KG in sein Eigentum überführt haben. Ob es darüber schriftliche Verträge gegeben habe und ob dieser Eigentumsübergang entgeltlich erfolgt sei, wisse er nicht. Ab 1988 sei versucht worden, die Ziegeleimaschinen zu verwerten, dh, primär zu verkaufen.

GF gab an, dass er das Studium der Maschinenbauwirtschaft abgeschlossen habe.

In einem Telefonat des Referenten am 11.3.2005 mit dem Geschäftsführer eines Ziegelwerkes, dessen Identität dem Finanzamt in einem Schreiben vom 7.4.2005, nicht aber der Dr. K GmbH und auch nicht dem GF bekannt gegeben wurde, teilte dieser Geschäftsführer mit: Der Kaufpreis von rund 1,6 Mio S für die Ziegeleimaschinen könnte "passen". Ein Käufer, der diese Anlage insbesondere für ein Engagement im Ausland erwerben wolle, könnte damit durchaus etwas anfangen.

In einem Bedenkenvorhalt des UFS vom 9.5.2005 wurde mitgeteilt: Es werde davon ausgegangen, dass alle Unterlagen über die Projektarbeiten "Syrien" erst nach dem Jahr 2000 angefertigt worden seien. Bereits 1991 seien alle Ziegeleimaschinen an die heutige KIK und KÖ Erzeugungs GmbH verkauft worden.

In einer eidesstattlichen Erklärung vom 30.5.2005 betonte GF, die Planungsunterlagen ab 1997 für die Projektierung des in Dalmatien geplanten Ziegelwerkes verwendet zu haben. Er

habe 1997 diese Pläne auch dem Gemeinderat von NX in Dalmatien vorgelegt. Er habe 1997 auch einen Ziviltechniker aus KRD beauftragt, eine vollständige statische Berechnung für die geplante Stahlkonstruktion der Werkshalle in Dalmatien durchzuführen.

In einem Schreiben vom 24.6.2005 gab GF an, er habe dem Ziviltechniker aus KRD 1997 die Pläne Nr. 1, 4 und 6 aus dem Projekt "Syrien" gezeigt. Zum Beweis für den Versuch, in Dalmatien ein Ziegelwerk zu errichten, wurde die Vernehmung dieses Ziviltechnikers beantragt. Es sei absurd, eine statische Berechnung für eine große Werkshalle ohne Festlegung der gesamten maschinellen Einbauten durchführen zu wollen.

In einer eidesstattlichen Erklärung vom 28.6.2005 wies GF besonders auf eine Konzessionsurkunde zum Rohstoffabbau hin, die die von ihm geleitete "KIKa K d.o.o." in Dalmatien erwirkt habe. Er legte als Beilage auch handschriftliche Schreiben an den genannten Ziviltechniker aus KRD vor.

Zu dem von ihm behaupteten Eigentumserwerb an den Maschinen des Produktionsbereiches 2 und 3 der Ziegelerzeugungsanlage: Die SBank FE habe der DI K KG 1987 einen Kredit eingeräumt. Deshalb sei ein Sicherungsübereignungsvertrag in Bezug auf sämtliche maschinellen Anlagen der DI K KG geschlossen worden. Der Bank sei bekannt gewesen, dass sich der Kanaltrockner und Tunnelofen im Eigentum des GF befunden hätten.

In einer mündlichen Verhandlung vom 28.6.2005 betreffend GF gab dieser in Bezug auf den Vorwurf des doppelten Verkaufes der Ziegeleimaschinen 1991 und 1995 an, die SBank FE habe der KEC GmbH lediglich die Aufbereitungsanlage um ca 700.000 S verkauft, nicht aber die Maschinen des Produktionsbereiches 2 und 3.

In der mündlichen Verhandlung betreffend GF vom 19.8.2005 brachte das Finanzamt (Adir. RI) vor, eine fremde GmbH würde eine solche Anlage nicht kaufen, wenn der Vorgänger schon 10 Jahre lang erfolglos versucht habe, sie zu verkaufen. RR KAL brachte vor, es liege ein Scheingeschäft vor. Er zweifle an, dass sich die Maschinen je im persönlichen Eigentum des GF befunden hätten.

GF brachte vor, 1994 und 1995 sei wahrscheinlich das Projekt Syrien (= Versuch, die Ziegeleimaschinen samt Plänen einem syrischen Interessenten zu verkaufen) von ihm verfolgt worden. Die Chance auf Gesamtverwertung sei aktuell gewesen. Er habe damals Haftungen als Verkäufer ausschließen wollen, da es sich um Gebrauchtmaschinen gehandelt habe. Daher habe die Zusammenführung der Maschinen nicht bei ihm stattgefunden. Er habe seinen Syrien- Akt weggeworfen. Das Projekt Syrien sei sehr konkret gewesen. Er hätte damals den Syrer nicht nach Österreich eingeladen, wenn das keine konkrete Sache gewesen wäre. Als Einladender müsse man sich nämlich für alles Mögliche verpflichten.

Der Referent brachte den Parteien den Inhalt des Bilanzaktes des Finanzamtes betreffend die KEC GmbH 1989-1991 zur Kenntnis. Hierzu brachte das Finanzamt (Adir. RI) vor, Ein Erlös von ca 276.000 S im Jahr 1991 sei bisher als nicht aufgeklärt anzusehen.

Im Bedenkenvorhalt vom 13.9.2005 wurde Herrn GF vorgehalten: Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens des GF, das GF zuletzt 1995 betrieben habe, sei in CC gewesen. Er habe daher von CC aus 1995 sein Unternehmen zuletzt betrieben. Daher sei das Finanzamt CC zur Erlassung des bekämpften Bescheides zuständig gewesen.

Am 19.9.2005 nahmen die Vertreter des Finanzamtes Einsicht in die Akten betreffend den GF und die Dr. K GmbH. Am selben Tag teilte Herr Wuksch vom Finanzamt CC dem Referenten mit, er habe keine Aktenteile des Aktes des Finanzamtes betreffend die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH mehr gefunden, die sich auf das Jahr 1991 bezögen.

In der mündlichen Verhandlung betreffend GF vom 20.9.2005 brachte das Finanzamt (RR KAL) zur Planung "Syrien" vor: Ein Plan, der nicht verwirklicht werde, habe keinen Marktwert. GF erwiderte: Das Projekt Syrien hätte man in Dalmatien nicht 1:1 übernehmen können, aber im Prinzip sei die Anlage ident. Er dürfte das Projekt Dalmatien in der gleichen Größenordnung wie Syrien geplant haben (Produktion von 100-150 Tagestonnen) oder etwas größer. Für das Projekt Dalmatien hätte er im Bereich der Trocknung die Sache ein wenig ändern müssen.

Das Finanzamt (Adir. RI) wies in der mündlichen Verhandlung vom 20.9.2005 auf die Rechnung der heutigen KIK und KÖ Erzeugungs GmbH vom 10.12.1994 an die Ziegelwerk ARG GmbH hin.

Am 17.10.2005 nahm GF Akteneinsicht. Er gab bei seiner Vernehmung am selben Tag an: Die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH habe die an die Ziegelwerk ARG GmbH verkauften Güter von ihm erworben. Zum Erlös der KEC GmbH von ca 276.000 S im Jahr 1991: Dabei handle es sich wahrscheinlich um die erste Planungsstufe aus den Jahren 1989 - 1991. Er habe keine Unterlagen der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH aus 1991 mehr. Die Planung 1991 sei im Vergleich zu den 1994 und 1995 verkauften Plänen über ein Grundkonzept nicht hinaus gegangen.

Am 9.11.2005 teilte GF telefonisch mit, die Planung 1994 und 1995 (= Projekt "Syrien") sei nicht ident mit der Planung 1989 (Projekt "Westukraine" = Projekt "Ukraine" = Projektarbeiten für vollautomatische Ziegelindustrie") gewesen. 1994 und 1995 sei mit einem anderen Trockner geplant worden.

In einem Schreiben vom 8.11.2005 führte GF aus: Er habe 1996 erfahren, dass der Visumsantrag des syrischen Interessenten abgelehnt worden sei, weil dieser schlecht

beleumundet gewesen sei. Er nannte Frau Dr. HO-PR als Zeugin. Er wies auf weitere Verwertungsaktivitäten zwischen 1993 und 1995 hin. Die Planung eines modernen Werkes sei 1995 mindestens 130.000 DM wert gewesen. Er legte ein Anbot der Fa. Lingl für die Planung der Produktionsbereiche 2 und 3 eines Ziegelwerkes aus dem Jahr 1980 zu einem Preis von 60.000 DM vor.

Am 10.11.2005 gab GF an: Als er der Dr. K GmbH die gegenständlichen Leistungen in Rechnung gestellt habe, sei das Projekt Syrien noch nicht gestorben gewesen. Gleichzeitig habe er bereits an die Wirtschaftlichkeit eines Ziegelwerkes in Dalmatien fest geglaubt.

Er legte alle noch vorhandenen Unterlagen (6 Pläne) betreffend das Projekt Ukraine (1989-1991) vor. Er legte die Unterschiede zum Projekt Syrien dar. Die Zeichnung Nr. 6 des Projektes Ukraine sei in den wesentlichen Punkten ident mit den Zeichnungen Nr. 9 und 19 des Projektes Syrien.

Am 16.11.2005 teilte Frau Dr. HO-PR telefonisch mit, sie dürfte 1996 von ihrer Tochter, Frau Dr. ZI, damals österreichische Diplomatin in Damaskus, erfahren haben, dass der Syrer kein Visum erhalten habe.

Am 18.11.2005 teilte Frau Dr. ZI per E-Mail mit, sie könne sich an eine solche Auskunft nicht erinnern. Das Außenministerium teilte am 2.12.2005 per E-Mail mit, dass Frau Dr. ZI zwischen 20.11.1995 und 3.10.1997 in Damaskus tätig gewesen sei.

Am 12.12.2005 teilte GF telefonisch mit, er halte es für wahrscheinlich, dass das Projekt Ukraine (1989 – 1991) nicht mehr als sieben Pläne umfasst habe.

Mit Schreiben vom 12. 12. 2005 wurde den Parteien vom UFS mitgeteilt, es werde wegen der doppelten Verrechnung der Zeichnung Nr. 6 des Projektes Ukraine 1991 und 1994/1995 von einer Reduktion des gemeinen Wertes des Projektes Syrien ausgegangen.

In einem Schreiben vom 22.12.2005 wies das Finanzamt, vertreten durch RR KAL, darauf hin, dass die Projekte nur in den Büchern vorhanden seien und keinerlei Vermarktung erfolgt sei.

In einem Schreiben vom 23.12.2005 zog GF im eigenen Namen und im Namen der Dr. K GmbH den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) ergänzende Feststellungen:

Bei den Betrieben der GF - Gruppe (Betriebe, die während ihrer Existenz von G F geleitet wurden) handelt es sich um folgende Betriebe, die zwischen 1976 und 2001 bestanden und zum Teil heute noch bestehen (Schreiben des UFS vom 9.5.2005):

Firma	Dauer der Existenz unter dieser Firma	Beteiligte
THO ZIL GmbH	1976-1988	24% GF
		76% Dr. Charlotte K
DI K KG	1977-1987	98% GF
		2% Dr. Charlotte K
THO ZIL CC Ziegelwerk	bis 1978	THO ZIL GmbH
GmbH und CoKG		(Komplementär), DI K
		KG; BFI KG
DI K GmbH	1987 – 1988	
1988 Änderung der Firma auf		
KEO KOWerk GmbH	1988-1992	
DI K GmbH & CoKG	1987-1988	Komplementär: DI K GmbH 1987 – 1988, danach Firmenänderung auf KEO KOWerk GmbH 1988-1992 Kommanditist: GF
1988 Änderung der Firma auf		
KEO KOWerk GmbH & CoKG	1988-1992	

KEC GmbH	1989 -1996	100% Helga SCM als
		Treuhänderin für GF
KIK K KO-fabrik GmbH:1991	1987-13.6.1991	von 1993 – 21.5.1996
Änderung der Firma auf:		GF 47.500 S
		Herta K 132.500 S
IMN K GmbH	14.6.1991-14.4.1997	Edeltrude GFE 130.000 S
1997 Änderung der Firma auf		Dr. Charlotte K 47.500S
KIK und KO-fabrik GmbH	15.4.1997-30.5.2001	Barbara RT 47.500 S
		Helga SCM 47.500 S
2001 Änderung der Firma auf		Christian PIG 47.500 S
KIK und KÖ	ab 30.5.2001	
Erzeugungs GmbH		
KIK K	17.7.1991-19.6.1995	Ab Gründung
KOfabrik GmbH		GF 300.000 S
1995 Änderung der Firma auf		Dr. Ch. K 200.000 S
Dr. K GmbH	20.6.1995-13.5.1996	ab Oktober 1994:
1996 Änderung der Firma auf		Dr. Charlotte K 100%
Dr. K GmbH in Liqu.	ab 14.5.1996	

GF hatte bei allen genannten Geschäften die tatsächliche Geschäftsführung inne. Aus Gründen der leichten Lesbarkeit werden die soeben genannten Gesellschaften bei der Sachverhaltsdarstellung mit der jeweils letztgültigen Firma erwähnt.

Im Jahr 1977 erwarben GF und sein Bruder DI Werner K die Liegenschaft der KG HOR EZ 567 (ZILestr. 27, CC) Baufläche mit Fabrikshalle von Wolfgang RES (Kaufvertrag vom 21. 7.1977 zwischen Wolfgang RES, GF und DI Werner K; Grundbuchsauszug der EZ 567 KG HOR mit Verzeichnis der gelöschten Eintragungen). Auf diesem Grundstück befanden sich Maschinen, mit welchen im Anschluss an diesen Erwerb zwischen 1977 und 1980 am selben Standort in CC ein Ziegelerzeugungsunternehmen betrieben wurde. Eigentümerin dieser Maschinen war seit 1977 die THO ZIL CC, Ziegelwerk GmbH (Gesellschafter: 24% GF, 76 % Dr. Charlotte K, dessen Ehefrau). Auch diese Maschinen waren von Wolfgang RES erworben worden. Spätestens 1978 verkaufte die THO ZIL CC GmbH ihr gesamtes Vermögen einschließlich der Maschinen der Ziegelerzeugungsanlage an die DI K KG (Gesellschafter 98 % GF als Komplementär und 2% Dr. Charlotte K mit einer Einlage von 30.000 S als Kommanditistin) und die BFI KG Villach. Die BFI KG und die DI K KG bildeten sodann eine Betriebsgesellschaft, die THO ZIL CC Ziegelwerk GmbH und Co KG. Die BFI KG und die DI K KG vermieteten die Ziegeleimaschinen an die THO ZIL CC Ziegelwerk GmbH und Co KG. Am 30.6.1978 erwarb die DI K KG von der BFI KG deren Anteil der Maschinen der Ziegelerzeugungsanlage. Ab 30.6.1978 war somit die DI K KG Eigentümerin aller Ziegeleimaschinen auf der Liegenschaft ZILestr. 27, CC (Notariatsakt vom 18.11.1976 über die Errichtung der THO ZIL GmbH; Schreiben des GF vom 2.1.1980 an das Finanzamt VOG = AB des Betriebsprüfers betreffend die Prüfung bei der DI K KG für die Jahre 1983-1985, S. 14; Aktenvermerk des Betriebsprüfers des Finanzamtes CC Kraxner vom 30.6.1982 betreffend die THO ZIL GmbH; BP – Bericht des Finanzamtes VOG vom 5.9.1988 betreffend die DI K KG).

1977-1980 wurde das ursprünglich dem Wolfgang RES gehörige Ziegelwerk zunächst von der THO ZIL CC Ziegelwerk GmbH, sodann von der THO ZIL CC Ziegelwerk GmbH und Co KG, und schließlich von der DI K KG betrieben.

1980 legte die KG das Ziegelwerk in CC still, da die Erträge zu niedrig waren

(Aussagen des GF am 11.2.2005 in der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH, S. 5).

1980 bis zumindest 1985 oder maximal bis 1988 hielt die KG und/oder GF das Ziegelwerk betriebsbereit, ohne es jedoch zu betreiben (Aussagen des GF in der mündlichen Verhandlung betreffend Dr. K GmbH vom 11.2.2005, S. 4, 29; vom 28. Juni 2005 in der mündlichen Verhandlung betreffend GF, S. 6, 12 und 20; Aussagen des GF in der mündlichen Verhandlung

betreffend GF vom 19. 8.2005, S 5; vom 20.9.2005 in der mündlichen Verhandlung betreffend GF, S. 3).

Die DI K KG hat im Laufe der Jahre folgende Änderungen erfahren: Sie wurde 1977 gegründet. Komplementär war GF, Kommanditistin war dessen Gattin Frau Dr. Charlotte K mit einer Einlage von 30.000 S. 1978 trat der Bruder des GF DI Werner K als Kommanditist mit einer Einlage von 29.000 S ein, weshalb die Vermögenseinlage der Dr. Charlotte K auf 1.000 S herabgesetzt wurde. 1987 trat in der Person des Komplementärs und eines Kommanditisten ein Wechsel ein: GF trat als Komplementär aus. Ebenso schied der Kommanditist DI Werner K aus der Gesellschaft aus. Neue Komplementärin wurde die DI K GmbH, neuer Kommanditist wurde GF mit einer Einlage von 49.000 S. Die Firma wurde auf DI K GmbH und Co KG geändert. Im Jahr 1988 wurde die Firma der Komplementärin auf "KEO KOWerk GmbH" und die Firma der KG auf "KEO KOWerk GmbH und Co KG" geändert. Mit Beschluss des LG CC vom 6.7.1990, 5 S 107/90 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der KEO GmbH und Co KG eröffnet. Mit Beschluss des LG CC vom 4.6.1991 wurde dieser Konkurs mangels Deckung der Kosten des Verfahrens aufgehoben. Seit 1992 ist diese Firma erloschen (Auszug aus dem Handelsregister HRA 9Z des LG CC).

Im Zeitraum 1985 bis 1990 – eine genauere zeitliche Feststellung ist nicht möglich - übernahm GF die Maschinen des Produktionsbereiches 2 und 3 des ehemaligen Ziegelwerkes (Kanaltrockner und Tunnelofen) in sein Eigentum. Es ist nicht feststellbar, ob er diese Maschinen aus der KG entnommen hat oder sie von der KG käuflich erworben hat (Aussagen des GF vom 11.2.2005 in der mündlichen Verhandlung betreffend Dr. K GmbH, insbesondere S. 29; Aussagen des GF in der mündlichen Verhandlung vom 28.6.2005 betreffend GF, S.- 17-19).

1987 nahm die DI K GmbH und Co KG bei der SBank FE einen Kredit auf (Eidesstattliche Erklärung vom 28.6.2005 des GF, insbesondere S. 5 und 6; Aussage des GF in der mündlichen Verhandlung betreffend GF vom 28.6.2005, S. 20).

Zur Hereinbringung ihrer Forderungen auf Grund dieses Kreditvertrages ließ diese Bank 1988 alle Fahrnisse der KG (mittlerweile umbenannt in KEO KOWerk GmbH und Co KG) pfänden.

Dabei handelte es sich um folgende Wirtschaftsgüter:

- 1 Rollenofen, verwendet für die Produktion von Ofenkacheln;
- Wirtschaftsgüter des Produktionsbereiches 1 des ehemaligen Ziegelwerkes (Bereich Materialaufbereitung und Formgebung), insbesondere 2 hydraulische Pressen, Hubstapler, Ziegelpresse, Kollergang, 2 Kastenbeschicker, 2 Walzwerke)
- 1 Haubenofen (Akt 11 E 58 BG CC).

Der Verkehrswert dieser Wirtschaftsgüter wurde im Juni 1989 in Höhe von 597.300 S geschätzt (Gutachten des Sachverständigen DI PET vom 16.6.1989 im Exekutionsverfahren 11 E 58, Bezirksgericht CC).

Die Wirtschaftsgüter des Produktionsbereiches 2 und 3 des ehemaligen Ziegelwerkes (Kanaltrockner und Tunnelofen) wurden damals zum Großteil nicht gepfändet. Gepfändet wurden aus dem Produktionsbereich 2 lediglich 5 von insgesamt 170 Trocknerwagen (Gutachten des Sachverständigen DI PET vom 16.6.1989 im Exekutionsverfahren 11 E 58, Bezirksgericht CC mit dem Hinweis auf 5 Trocknerwagen; Liste der Ziegeleimaschinen per 31.12.1995, vorgelegt von GF in der mündlichen Verhandlung vom 11.2.2005 betreffend die Dr. K GmbH mit dem Hinweis auf 165 Trocknerwagen).

Der Rollenofen wurde 1986 von GF für die DI K KG selbst errichtet. Er wurde errichtet, um ein möglichst rasches Brennen von Ofenkacheln zu ermöglichen. Die KG beschäftigte sich damals seit 1981 mit der Erzeugung von Ofenkacheln. Im Februar 1989 wurde dieser Ofen bei einem Brand schwer beschädigt. Die SBank FE erwarb diesen Rollenofen 1989 und verkaufte und lieferte ihn noch im selben Jahr weiter an die KEC GmbH (Berufung der Dr. K GmbH vom 2.11.1998; Aussagen des GF am 11.2.2005, S. 4,5, 15-18, 20, 25; Schreiben des GF an Dr. FZL, Generaldirektor der VU Versicherung vom 27.2.1989; Gutachten des DI PET betreffend die beim Brand von 1989 beschädigten Wirtschaftsgüter im AB betreffend die BP bei GF S. 53; Gutachten des DI PET vom 16.6.1989 betreffend die zu Gunsten der SBank FE gepfändeten Wirtschaftsgüter im Akt 11 E 58 BG CC; Antrag der SBank FE vom 10.8.1989 in diesem Exekutionsverfahren, Beschluss des BG CC vom 11.9.1989 in diesem Exekutionsverfahren; Jahresabschluss der KEC GmbH von 1989).

Ab 1988 - 1996 versuchte GF, Käufer für die Ziegeleimaschinen, die bis zum Zeitraum 1985 – maximal 1990 der DI K KG gehört hatten, zu finden. Es gab zwar einige Kontakte, aber nur einen Verkauf an ein Unternehmen, welches nicht im Einflussbereich des GF lag: Mit Rechnung vom 10.12.1994 wurden durch die von GF geleitete KIK und KÖ Erzeugungs GmbH einige Maschinen aus dem Produktionsbereich 2 (Kanaltrockner) der Ziegelwerk ARG GmbH um 393.517 S verkauft. Es handelte sich diesbezüglich um einen Teil der verfahrensgegenständlichen Ziegeleimaschinen, und zwar um 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren (Aussagen des GF am 17.10.2005, S. 2; Aussagen des GF vom 11.2.2005, insbesondere S. 5; Rechnung vom 10.12.1994 an die Ziegelwerk ARG GmbH).

1988 interessierten sich zwei zyprische Unternehmen für diese Ziegeleimaschinen, 1993 – 1995 versuchte GF, den Tunnelofen an ein Ziegelwerk in Novo Mesto (Slowenien) zu verkaufen, und 1994 – 1996 verfolgte GF das Ziel, die Ziegeleimaschinen einem syrischen Interessenten zu verkaufen. Zwischen Dezember 1994 und Jänner 1995 gab es Kontakte mit

einem Münchner Händler, der sich im Namen eines chinesischen Investors für die Ziegeleimaschinen interessierte. Diese Verwertungsversuche blieben erfolglos (Schreiben des GF vom 19.12.2004; Aussagen des GF in der mündlichen Verhandlung vom 21.12.2004 betreffend die Dr. K GmbH, S. 4 und 5; Schreiben des GF vom 7.2.2005, Aussagen des GF vom 11.2.2005, insbesondere S. 5; Schreiben des GF vom 8.11.2005; Aussagen des GF vom 10.11.2005; Aktenvermerk vom 16.11.2005 über Telefonate mit Dr. Heide HO-PR; E-Mail vom 18.11.2005 von Frau Dr. Marieke ZI; E-Mail des Außenministeriums vom 1.12.2005).

Im September 1989 erwarb die SBank FE die zur ihren Gunsten gepfändeten Fahrnisse der KEO KOWerk GmbH und Co KG und verkaufte sie noch im Jahr 1989 um 660.640,12 S netto weiter an die KEC GmbH (Antrag der SBank FE vom 19.8.1989 im Verfahren 11 E 58 des BG CC; Beschluss des BG CC vom 11.9.1989, 11 E 58; Bilanz der KEC GmbH 1989; Schreiben vom 19.12.2004 des GF; Aussagen des GF vom 11.2.2005, insbesondere S. 1-5).

Die KEC GmbH wurde seit ihrer Gründung 1989 ausschließlich von GF geführt. Die Gesellschafterin der KEC hielt ihre Anteile an dieser GmbH treuhändig für GF (Schreiben des UFS vom 9.5.2005, insbesondere S. 17-22).

1989 versuchte die KEC GmbH, vertreten durch GF, eine Ziegelerzeugungsanlage an einen Interessenten in der Ukraine zu verkaufen. GF führte Verkaufsverhandlungen in der Ukraine im Namen der KEC GmbH. Die KEC GmbH war damals auf Grund des Kaufes von der SBank FE Eigentümerin des Produktionsbereiches 1 des ehemaligen Ziegelwerkes der DI K KG, GF oder noch die KEO GmbH und Co KG waren Eigentümer der Produktionsbereiche 2 und 3 dieses ehemaligen Ziegelwerkes. GF zeichnete ca. 7 Pläne von dem für diesen ukrainischen Interessenten geplanten Ziegelwerk. Die Verhandlungen mit dem ukrainischen Interessenten (= Projekt Ukraine = Projekt Westukraine = Projekt Westukraine – Ushgorod = Projektarbeiten für vollautomatische Ziegelindustrie) scheiterten. (Schreiben der KEC GmbH vom 17.9.1993; Aussagen des GF in der mündlichen Verhandlung vom 20.9.2005 betreffend GF, insbesondere S. 9,11,12, 20,21; Vernehmung vom 10.11.2005 des GF, am 10.11.2005 von GF vorgelegte 6 Pläne aus dem Projekt Ukraine; AV über ein Telefonat mit GF am 12.12.2005).

1990 stellte die KEO GmbH, die Komplementärin der KEO KOWerk GmbH und Co KG, der KEC GmbH "Projektarbeiten für eine vollautomatische Ziegelindustrie" in Höhe von 283.500 S netto in Rechnung (Rechnung der KEO GmbH an die KEC GmbH vom 10.1.1990). Es handelte sich dabei um jene ca. 7 Pläne, die GF betreffend das Projekt Ukraine gezeichnet hatte (AV vom 12.12.2005 über ein Telefonat mit GF; Pläne vom Projekt Ukraine, vorgelegt am 10.11.2005 durch GF).

Im Jänner 1991 verkaufte die KEC GmbH die Wirtschaftsgüter des Produktionsbereiches 1 (Materialaufbereitung und Formgebung) des Ziegelwerkes weiter an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH. Der Kaufpreis betrug für 130 Ziegleimaschinen 658.500 S netto. Noch im Jahr 1991 verkaufte die KEC GmbH die "Projektarbeiten für eine vollautomatische Ziegelindustrie" in Höhe von 276.577,5 ebenso an die von GF geleitete KIK und KÖ Erzeugungs GmbH [Gutachten des DI PET vom 16.6.1989 im Verfahren 11 E 58 BG CC; Jahresabschlüsse der KEC GmbH 1989 - 1991; Rechnung der KEC GmbH an die KIK K KOfabrik GmbH (= KIK und KÖ Erzeugungs GmbH) vom 31.1.1991; Aussagen des GF am 11.2.2005, insbesondere S. 1-5; mündlicher Vorhalt des Referenten während der mündlichen Verhandlung vom 19.8.2005, S. 15-17 an die Parteien; Aussagen des GF am 17.10.2005, mündlicher Vorhalt an den GF während dessen Vernehmung vom 17.10.2005, S. 4].

Die Wirtschaftsgüter des Produktionsbereiches 2 und 3 (Kanaltrockner und Tunnelofen) befanden sich damals (1991) abgesehen von den oben erwähnten 5 Trocknerwagen, die 1988 zu Gunsten der Bank gepfändet worden waren, noch im Eigentum des GF.

Ebenso 1991 überließ die KEC GmbH den stark beschädigten Rollenofen dem GF, ohne dass dieser hierfür ein Entgelt zu entrichten hatte. Ab 1994 reparierte GF diesen Ofen bis 1995 [Schreiben des GF vom Feber 1989 an Dr. FZL, VU Versicherung; Gutachten des DI PET vom 16.6.1989 im Verfahren 11 E 58 BG CC; Jahresabschlüsse der KEC GmbH 1989-1991; Rechnung des GF an "KIK K KOfabrik GmbH " (richtig: "Dr. K GmbH") vom 31.12.1995 betreffend den Rollenofen; Anbot der KIK K vom 5.2.1996 an die VXE GmbH über 854.000 S, vorgelegt von GF am 21.12.2004 während der mündlichen Verhandlung der Dr. K GmbH; Berufung der Dr. K GmbH vom 2.11.1998; Schreiben der KIK K vom 13.12.1999 an Ziegelwerke GXL z.H. Herrn SCX; Aussagen des GF am 11.2.2005, S. 15-18, 21,22,24,25; mündlicher Vorhalt des Referenten während der mündlichen Verhandlung vom 20.9.2005, S. 2].

Zwischen Dezember 1994 und 31.12.1995 verkaufte und lieferte G F der Dr. K GmbH die Ziegleimaschinen, die früher der DI K KG gehört hatten, die Projektarbeiten "Syrien" (= Pläne einer Ziegelerzeugungsanlage) und den Rollenofen um insgesamt 2,814.000 S netto. Hievon entfielen auf die Ziegleimaschinen 1,565.000 S, auf den Rollenofen 745.000 S, und auf das Projekt Syrien 504.000 S. Diese Summe der Entgelte aus den Lieferungen dieser Wirtschaftsgüter war mit einer Ausnahme (die Projektarbeiten Syrien waren um 42.000 S zu hoch bewertet worden, siehe unten) nicht höher als der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter. Dabei handelte es sich abgesehen vom Rollenofen um folgende Wirtschaftsgüter:

Ziegeleimaschinen, die insbesondere den Produktionsbereichen 2 und 3 (Kanaltrockner und Tunnelofen) des ehemaligen Ziegelwerkes zugehörten: 165 Trocknerwagen, eine Mess – und Steuerwarte, 8.000 Alulatten, 2 automatische Schiebebühnen, 4 Schubmaschinen, 2 Abluftventilatoren, 1 Warmluftventilator, 2 Wanderlüfterwagen, mit 22 Umwälzventilatoren, ein Nasshubgerüst mit Drehladebühne, ein Trockenhubgerüst mit Drehladebühne, ein Abschneideautomat, ein Querautomat, eine Drehscheibe, eine vollautomatische Ziegelsetzmaschine, ein Entladegreifer, eine Tunnelofenwagenumlaufanlage, eine Tunnelofenbrenneranlage, eine Palettenspeicheranlage, ein Ziegelpaketumreifungsgerät, eine elektrische Hauptzentrale für Steuerung der Aufbereitungs- und Pressanlage mit Schützesteuerung (Liste Ziegeleimaschinen per 31.12.1995, vorgelegt von G F am 11. 2.2005 bei der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH);

Projekt Syrien, bestehend aus 24 Plänen, die GF im Dezember 2005 und Jänner 2005 dem UFS vorlegte;

Diese Lieferungen durch GF an die Dr. K GmbH fanden am 31.12.1995 statt, soweit es sich nicht um 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren handelte. Diese zuletzt genannten Wirtschaftsgüter lieferte GF der Dr. K GmbH bereits im Dezember 1994; die Dr. K GmbH lieferte diese ebenso noch im Dezember 1994 weiter an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH, die diese Wirtschaftsgüter noch im Dezember 1994 um 393.517 S weiter an die Ziegelwerk ARG GmbH lieferte (drei Teilrechnungen vom 31.12.1994 des G F an die Dr. K GmbH betreffend Ziegeleimaschinen, Rollenofen und Projekt "Syrien"; drei Rechnungen vom 31.12.1995 des G F an die Dr. K GmbH betreffend dieselben Wirtschaftsgüter; drei berichtigte Rechnungen des G F an die Dr. K GmbH vom 31.12.1995; Aussagen des GF am 17.10.2005, insbesondere S. 2; Rechnung vom 10.12.1994 der IMN K GmbH = KIK und KÖ Erzeugungs GmbH an die Ziegelwerk ARG GmbH).

GF stellte der Dr. K GmbH in diesem Zusammenhang Rechnungen aus, die folgendes Aussehen haben:

erste Teilrechnung vom 31.12.1994 (AB Dr. K GmbH S 28):

"GF

Hauptplatz 16

VOG

Firma

KIK K

KOfabrik GmbH

ZILeistraße 27

CC

31.12.1994

TEILRECHNUNG

Lieferung von Ziegeleimaschinen

Teilweise betriebsbereit nach Liste

1,520.000 S"

Mit jenen Ziegeleimaschinen, die in dieser Rechnung erwähnt sind, sind auch jene 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren gemeint, die im Dezember 1994 geliefert worden sind (vgl. Aussage des GF vom 17.10.2005, S. 2). Eine gesonderte Rechnung für diese 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren wurde vom GF der Dr. K GmbH nicht ausgestellt.

zweite Teilrechnung vom 31.12.1994 (AB Dr. K GmbH S. 27):

"GF

Hauptplatz 16

VOG

Firma

KIK K

KOfabrik GmbH

ZILeistraße 27

CC

31.12.1994

TEILRECHNUNG

1. Lieferung der 10 Rollenofenelemente, isoliert, grundiert, inklusive Antrieb mit 3 Kegelradgetrieben und Kettenrollenantrieb System GeKö

2. Montagevorbereitung Nov.-Dez.1994

710.000 S"

dritte Teilrechnung vom 31.12.1994 (AB Dr. K GmbH S. 26):

"GF

Hauptplatz 16

VOG

Firma

KIK K

KOfabrik GmbH

ZILeistraße 27

CC

31.12.1994

TEILRECHNUNG

Planungsarbeiten Projekt "Syrien"

Ziegeleifabrik

450.000 S"

erste Rechnung mit Umsatzsteuerausweis vom 31.12.1995 (AB Dr. K GmbH S. 25)

"GF

Hauptplatz 16

8570 VOG

Firma

KIK K

KOfabrik GmbH

ZILeistraße 27

CC

31.12.1995

RECHNUNG

Lieferung von Ziegeleimaschinen

teilweise betriebsbereit nach Liste

1,565.000 S

20% Mwst 313.000 S

1,878.000 S"

Dieser Rechnung war eine "Liste Ziegeleimaschinen", datiert vom 31.12.1995 beigelegt, in der die Menge und handelsübliche Bezeichnung der Ziegeleimaschinen dargestellt worden ist (Beilage 1a des Bedenkenvorhaltes des Finanzamtes vom 24. Juli 2000 an GF betreffend die Dr. K GmbH und die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH). Mit den in dieser Rechnung erwähnten Ziegeleimaschinen sind auch die 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren gemeint, die bereits 1994 geliefert worden sind (vgl. Aussagen des GF am 17.10.2005, S. 2). Eine gesonderte Rechnung für die 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren wurde vom GF der Dr. K GmbH nicht ausgestellt.

zweite Rechnung mit Umsatzsteuerausweis 31.12.1995 (AB Dr. K GmbH S. 22)

"GF

Hauptplatz 16

VOG

Firma

KIK K

KOfabrik GmbH

ZiLeistraße 27

CC

31.12.1995

RECHNUNG

1. Teilrechnung 31.12.1994	710.000 S
2. Inbetriebnahmearbeiten Rollenofen	35.000 S
	745.000 S
+ 20% Mwst	149.000 S
	894.000 S"

dritte Rechnung mit Umsatzsteuer vom 31.12.1995 (AB Dr. K GmbH S 21).

"GF

Hauptplatz 16

VOG

Firma

KIK K

KOfabrik GmbH

ZiLeistraße 27

CC

31.12.1995

RECHNUNG

Planungsarbeiten Projekt "Syrien"	504.000 S
Ziegeleifabrik	
+ 20% Mwst	100.800 S

	604.800 S"
--	------------

Mit "KIK K KOfabrik GmbH" in den Rechnungen von 1995 war die Dr K GmbH gemeint (siehe oben Darstellung der Betriebe der GF – Gruppe).

Mit Rechnung vom 30.12.1995 über 2,854.000 S (später, im Jahr 2000, wurde das Datum auf 31.12. berichtigt) verkaufte die Dr. K GmbH die gegenständlichen Wirtschaftsgüter (Ziegeleimaschinen, Rollenofen, Projekt "Engineering Werksplanung" = Projekt "Syrien") weiter an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH (damalige Bezeichnung: "IMN K GmbH"). Diese Rechnung hat folgendes Aussehen (AB Dr. K GmbH S. 30):

"Dr. K Ges.m.b.H.

ZILeistraße 27

CC

Firma

IMN K GmbH

ZILeistraße 27

CC

CC, 30.12.1995

RECHNUNG

1. Ziegeleimaschinen	
2. Engineering Werksplanung	
3. Rollenofen	2,854.000 S
+ 20% Mwst	570.800 S
	3,424.800 S"

Das Entgelt in dieser Rechnung ist nicht höher als der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter, sieht man von jenem Teil des Entgeltes ab, welches auf "Engineering Werksplanung = Projekt Syrien" entfällt (siehe unten). Das Rechnungsdatum entspricht zum Teil nicht ein Mal annähernd dem Lieferdatum, da ein Teil der gegenständlichen und in der Rechnung vom 30.12.1995 erfassten Ziegeleimaschinen (100 Trocknerwagen, 2 Abluftventilatoren) bereits im Dezember 1994 von GF an die Dr. K GmbH, von dieser an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH und von dieser der Ziegelwerk ARG GmbH geliefert worden ist (siehe oben, vgl. Aussagen des GF vom 17.10.2005, S. 2). Eine gesonderte Rechnung für die Lieferung der 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren durch die Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs

GmbH ist nicht ausgestellt worden. Die Lieferung der übrigen gegenständlichen Wirtschaftsgüter von der Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH fand im Dezember 1995 statt (Rechnung der Dr. K GmbH an die IMN K GmbH vom 30.12.1995 samt berichtiger Rechnung über dieselbe Lieferung vom 31.12.1995).

Bei der Rechnung der Dr. K GmbH vom 30.12.1995 an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH (damals: "IMN K GmbH") über 2,854.000 S sind ein Teil des Rechnungsbetrages von 1,600.000 S den Ziegeleimaschinen, ein Teil des Rechnungsbetrages von 504.000 dem Projekt Syrien und ein Teil des Rechnungsbetrages von 750.000 dem Rollenofen zuzuordnen [berichtigte Rechnung der Dr. K GmbH an die IMN K GmbH (heute: KIK und KÖ Erzeugungs GmbH) vom 31.12.1995].

Beim Teil des Rechnungsbetrages von 1,600.000 S aus der Rechnung der Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH vom 30.12.1995 sind 393.517 S jenen Wirtschaftsgütern (100 Trocknerwagen, 2 Abluftventilatoren) zuzuordnen, die noch im Dezember 1994 verkauft worden sind [vgl. Rechnung vom 10.12.1994 der IMN K GmbH an die Ziegelwerk ARG GmbH über 393.517 S; Rechnung der Dr. K GmbH an die IMN K GmbH vom 30.12.1995 über 2,854.000 S; Rechnung des GF an die KIK K KOfabrik GmbH (richtig: Dr. K GmbH) vom 31.12.1995 betreffend Ziegeleimaschinen; Aussagen des GF vom 17.10.2005, S. 2].

Beim Rechnungsbetrag von 1,565.000 S laut Rechnung des GF an die KIK K KOfabrik GmbH (richtig: Dr. K GmbH) betreffend Ziegeleimaschinen vom 31.12.1995 entfielen 388.008 S (siehe Punkt 4 der Berufungsentscheidung betreffend die Dr. K GmbH vom heutigen Tag) auf die Wirtschaftsgüter, die noch im Dezember 1994 verkauft worden waren (100 Trocknerwagen, 2 Abluftventilatoren).

Diese Verkäufe der Ziegeleimaschinen, des Rollenofens und der Projektunterlagen "Syrien" durch den GF an die Dr. K GmbH und durch diese an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH waren keine Scheingeschäfte. Es kann nicht festgestellt werden, dass die Lieferung der Projektunterlagen Syrien an die Dr. K GmbH und deren Weiterlieferung an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH einem Fremdvergleich nicht standhält.

Allerdings stellte GF in Bezug auf die Pläne, die als Projekt Syrien bezeichnet wurden, einen Plan (Nr. 9 und 19 des Projektes Syrien) in Rechnung, den die KEC GmbH bereits 1991 der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH verkauft hatte (Plan Nr. 6 des Projektes "Projektarbeiten für vollautomatische Ziegelindustrie = Projekt Ukraine). GF konnte daher diesen Plan 1994 und 1995 nicht der Dr. K GmbH verkaufen und diese konnte diesen Plan daher auch nicht an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH weiterverkaufen. Der gemeine Wert des Projektes Syrien reduziert sich daher bei der Lieferung des GF an die Dr. K GmbH und bei der Lieferung durch die Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH jedenfalls um den Wert des Planes Nr.

9 und 19 dieses Projektes (21.000 S netto pro Lieferung). Zuzüglich eines Sicherheitszuschlages von 100% ist daher von einer Wertminderung dieser Projektunterlagen "Syrien" in Bezug auf den der Dr. K GmbH und in Bezug auf den der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH in Rechnung gestellten Betrag von insgesamt 42.000 S pro Lieferung auszugehen (Punkt 2.9 Beweiswürdigung; vgl. Schreiben des UFS an das Finanzamt vom 12.12.2005).

Zur Zeit des Verkaufes der gegenständlichen Wirtschaftsgüter an die Dr. K GmbH und zur Zeit der Weiterlieferung dieser Wirtschaftsgüter an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH sah G F folgende Chancen der Verwertung der Ziegeleimaschinen samt Plänen:

Entweder die Verwertung durch Verkauf an einen syrischen Interessenten oder Verwertung durch Eigennutzung in Dalmatien (vgl. Schreiben des österreichischen Handelsdelegierten für Kroatien vom 28.10.1992 an die KIK K GmbH, Schreiben dieses Handelsdelegierten vom 1.2.1993; Aussagen des DI K vom 21.12.2004; und vom 10.11.2005, insbesondere S. 15).

1996 wurde versucht, den Rollenofen der VXE GmbH in GZX zu verkaufen, 1999 interessierte sich die TDC GXL AG für dieses Wirtschaftsgut. Zu einem Verkauf kam es nicht (Angebot der KIK K an die VXE GmbH vom 5.2.1996 über 854.000 S netto samt zusätzlichen Kosten; Schreiben der KIK K an TDC GXL AG vom 13.12.1999).

Der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens des GF, das GF zuletzt 1995 betrieben hat, ist in CC gewesen. Er hat daher von CC aus 1995 sein Unternehmen zuletzt betrieben. (Bedenkenvorhalt vom 13.9.2005, auf welchen verwiesen wird).

Im Jahr 1996 erfuhr GF mit Hilfe seiner Frau Dr. Charlotte K von deren Freundin Dr. Heide HO-PR, dass der syrische Interessent, den er nach Österreich eingeladen hatte, um die Ziegelerzeugungsanlage zu besichtigen, schlecht beleumundet war und deshalb kein Visum für Österreich erhalten hatte. Damit war für G F klar, dass das Projekt Syrien (Versuch des Verkaufes der Ziegelerzeugungsanlage an den syrischen Interessenten) gescheitert war (AV über ein Telefonat mit GF am 2.11.2005, Schreiben des GF vom 8.11.2005, Aussagen des GF vom 10.11.2005, insbesondere S. 2, 13).

Seit dem Beginn seiner Versuche, auf dem Gebiet des ehemaligen Jugoslawien Geschäfte zu machen (ab Herbst 1992) war dem G F bewusst, dass es möglicherweise in Dalmatien, Kroatien, einen interessanten Markt für einen Ziegelerzeuger geben könnte (vgl. Schreiben des österreichischen Handelsdelegierten für Kroatien vom 28.10.1992 an die KIK K GmbH, Schreiben dieses Handelsdelegierten vom 1.2.1993; Aussagen des GF vom 10.11.2005, insbesondere S 9,13,15; vom 21.12.2004, insbesondere S. 4-6).

Zwischen Dezember 1996 und dem Jahr 1999 versuchte GF in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH sodann, in Dalmatien ein Ziegelwerk zu

errichten und die Maschinen, die er 1995 der Dr. K GmbH verkauft hatte, hierfür zu verwenden, soweit sie nicht an die Ziegelwerk ARG GmbH weiterverkauft worden waren. Er studierte die Marktverhältnisse in Dalmatien, gründete eine Gesellschaft in Kroatien, die "KIKa K d.o.o." , er erwirkte die Genehmigung, Rohstoffuntersuchungen auf einem Grundstück in NX/Dalmatien durchzuführen, er beauftragte Herrn DI WOX, Ziviltechniker in KRD, CTN, die statischen Erfordernisse für eine geplante Werkshalle in NX, Dalmatien, zu berechnen, er adaptierte die Pläne, die er zu jener Zeit gezeichnet hatte, als er noch das Projekt "Syrien" verfolgt hatte, und er versuchte auch, die Gemeinde NX, Dalmatien, dazu zu bewegen, ihm ein Grundstück in NX als Rohstoffreserve seines geplanten Ziegelwerkes zu verkaufen. Seitens der Gemeinde NX wurde ihm klar gemacht, dass die Gemeinde nichts gegen die Errichtung des Ziegelwerkes durch die KIKa K d.o.o. in NX hatte, aber Wert darauf legte, dass die KIKa K d.o.o. sämtliche Rohstoffe vom Grundeigentümer kaufe. Da der geplante Kauf eines Grundstückes als Rohstoffreserve scheiterte, und es ihm zu riskant erschien, ohne Rohstoffreserve ein Ziegelwerk zu errichten, gab G F sein Vorhaben, in Dalmatien ein Ziegelwerk durch die KIKa K d.o.o. errichten zu lassen, schließlich 1999 auf (Schreiben des GF vom 19.12.2004; mündliche Verhandlung vom 21.12.2004 betreffend Dr. K GmbH S. 1-15; Schreiben des GF vom 7.2.2005; eidesstattliche Erklärung des GF vom 30.5.2005, Schreiben des GF vom 24.6.2005; Aussagen des GF in der mündlichen Verhandlung betreffend GF vom 20.9.2005 S. 17,18,19,22).

Im Jahr 2000 fertigte GF folgende berichtigte Rechnungen an (berichtigte Rechnungen, vorgelegt von GF während der mündlichen Verhandlung vom 21.12.2004 betreffend Dr. K GmbH):

erste Teilrechnung vom 31.12.1994:

"GF

Hauptplatz 16

VOG

Firma

KIK K

KOfabrik GmbH

31.12.1994

TEILRECHNUNG

Lieferung von Ziegeleimaschinen

teilweise betriebsbereit nach Liste

1,520.000 S

Rechnungsdatum ist Lieferdatum

Ergänzt 10.11.2000"

Dieser berichtigten Teilrechnung beigelegt war eine Liste mit Ziegeleimaschinen, datiert vom 31.12.1994. In dieser Liste sind nicht alle Ziegeleimaschinen enthalten, die auf der Liste mit Ziegeleimaschinen, datiert vom 31.12.1995 enthalten sind. Es fehlt die Position Nr. 8 (elektrische Hauptzentrale) laut Liste vom 31.12.1995 (vgl. Beilage Nr. 1 a zum Bedenkenvorhalt vom 24.7.2000 an GF im Verfahren betreffend Dr. K GmbH und KIK und KÖ Erzeugungs GmbH.

zweite Teilrechnung vom 31.12.1994:

"GF

Hauptplatz 16

VOG

Firma

KIK K

KOfabrik GmbH

ZILeistraße 27

CC

31.12.1994

TEILRECHNUNG

1. Lieferung der 10 Rollenofenelemente, isoliert, grundiert inklusive Antrieb mit 3 Kegelradgetrieben und Kettenrollenantrieb System Welko, Elementlänge 2,13 m, Brennkanaalbreite 900 mm

2. Montagevorbereitung Nov.-Dez.1994

710.000 S

Rechnungsdatum ist gleich Lieferdatum

Ergänzt 10.11.2000"

erste berichtigte Rechnung mit Umsatzsteuer vom 31.12.1995:

"GF

Hauptplatz 16

VOG

Firma

Dr. K GmbH

ZILeistraße 27

CC

31.12.1995

berichtigte RECHNUNG

Lieferung von Ziegeleimaschinen	
teilweise betriebsbereit nach Liste	1,565.000 S
+20% Mwst	313.000 S
	1,878.000 S

Rechnungsdatum ist Lieferdatum

Berichtigung: 10.11.2000"

Dieser berichtigten Rechnung war eine Liste mit Ziegeleimaschinen, datiert vom 31.12.1995, beigelegt.

zweite berichtigte Rechnung mit Umsatzsteuer vom 31.12.1995:

"GF

Hauptplatz 16

VOG

Firma

Dr. K GmbH

ZILeistraße 27

CC

31.12.1995

RECHNUNG

Rollenofen System Welko, Länge 21,30 m, Brennkanabreite 900 mm inkl. Vario-Antrieb

1. Teilrechnung 31.12.1994	710.000 S
2. Inbetriebnahmearbeiten Rollenofen	35.000 S
	745.000 S
+20% Mwst	149.000 S
	894.000 S

Rechnungsdatum ist gleich Lieferdatum

Berichtigt 10.11.2000"

dritte berichtigte Rechnung mit Umsatzsteuer vom 31.12.1995:

"GF

Hauptplatz 16

VOG

Firma

Dr. K GmbH

ZILeistraße 27

CC

31.12.1995

berichtigte RECHNUNG

Planungsarbeiten Projekt "Syrien"	
Ziegelfabrik, gemäß Beilage	504.000 S
+20% Mwst	100.800 S
	604.800 S

Rechnungsdatum ist gleich Lieferdatum

Berichtigt 10.11.2000"

In der dieser berichtigten Rechnung beigefügten "Beilage Werksplanung Projekt Syrien" werden die Projektarbeiten überblicksartig dargestellt.

vierte berichtigte Rechnung vom 31.12.1995

"Dr. K Ges.m.b.H.

ZILeistraße 27

CC

Firma

IMN K GmbH

ZILeistraße 27

CC

Klagenfurt, 31.12.1995

berichtigte RECHNUNG

1. Ziegeleimaschinen gemäß Beilage 1	1,600.000 S
2. Engineering Werksplanung gemäß Beilage 2	504.000 S
3. Rollenofen gemäß Beschreibung	750.000 S
	2,854.000 S
+20% Mwst	570.800 S
	3,424.800 S

Rechnungsdatum ist gleich Lieferdatum

Berichtigt 10.11.2000"

Dieser berichtigten Rechnung sind eine Liste mit Ziegeleimaschinen, datiert vom 31.12.1995, eine Beilage Werksplanung mit einer Darstellung der Projektarbeiten im Überblick und eine exakte Beschreibung des Rollenofens beigefügt.

2. Beweiswürdigung:

Die Gründe für die obigen Feststellungen sind den Klammerziten und den folgenden Ausführungen zu entnehmen.

2.1. Eigentumserwerb an den Ziegeleimaschinen des Produktionsbereiches 2 und 3 der Ziegelerzeugungsanlage durch GF von der DI K KG oder ihrer Rechtsnachfolgerin KEO KOWerk GmbH und CO KG bis spätestens 1990:

GF hat ausgesagt, (mündliche Verhandlung der Dr. K GmbH am 11.2.2005, S. 29; mündliche Verhandlung vom 28. Juni 2005 betreffend GF, S. 17-19), er habe die Ziegeleimaschinen wahrscheinlich 1985 von der KG erworben. Es konnten aber keine Beweismittel für einen solchen Eigentumserwerb während des Verwaltungsverfahrens gefunden werden. GF wusste auch nicht, ob er diese Maschinen entgeltlich oder unentgeltlich erworben habe.

Jedenfalls gibt es gewichtige Indizien für die Richtigkeit der Annahme, dass die Rechtsvorgängerin im Eigentum an den Ziegeleimaschinen, die DI K KG oder deren Rechtsnachfolgerin KEO KOWerk GmbH und Co KG, das Eigentum an diesen Maschinen des Produktionsbereiches 2 und 3 nicht später als 1990 verloren haben muss:

1988 ließ die SBank FE sämtliche Wirtschaftsgüter der KEO KOWerk GmbH und Co KG pfänden, nicht aber (abgesehen von 5 Trocknerwagen) den weitaus überwiegenden Teil des Produktionsbereiches 2 und 3 (Kanal Trockner und Tunnelofen) des ehemaligen Ziegelwerkes (Exekutionsakt des BG CC 11 E 58, insbesondere Gutachten des DI PET vom 16.6.1989).

Wären die Wirtschaftsgüter des Produktionsbereiches 2 und 3 abgesehen von den 5 Trocknerwagen noch 1988 im Eigentum der KEO KOWerk GmbH und Co KG gewesen, so wäre zu erwarten gewesen, dass die SBank FE diese Wirtschaftsgüter zu ihren Gunsten gepfändet hätte. Wirtschaftsgüter der Produktionsbereiche 2 und 3 des ehemaligen Ziegelwerkes wurden jedoch von der SBank, abgesehen von 5 Trocknerwagen, nicht gepfändet. Dies ist ein Indiz dafür, dass die KEO GmbH und Co KG das Eigentum am Produktionsbereich 2 und 3 des ehemaligen Ziegelwerkes abgesehen von fünf Trocknerwagen vor dem 30.9.1988 (Tag der Pfändung im Verfahren 11 4 58 BG CC) verloren hat.

Im Konkursverfahren 5 S 107/90 vor dem Landesgericht CC betreffend KEO GmbH und Co KG konnte als Konkursmasse nur ein Brennofen, eine Glasurschleuder und eine Kalibrierschleifmaschine mit einem Verkehrswert von ca. 82.000 S festgestellt und verkauft werden. Dabei handelte es sich um Wirtschaftsgüter, die für die Ofenkachelerzeugung, nicht aber für die Ziegelerzeugung brauchbar gewesen sind (Gutachten des Ing. Appoloner vom 7.8.1990 im Verfahren 5 S 107/90 Landesgericht CC; Bericht des Masseverwalters vom 12.10.1990 im selben Konkursverfahren, Schreiben des GF vom 19.12.2004, S. 3).

Wirtschaftsgüter, die dem Produktionsbereich 2 und 3 des ehemaligen Ziegelwerkes dienen hätten können, befanden sich nicht in der Konkursmasse der KEO GmbH und Co KG. Das ist ein Indiz für die Richtigkeit der Feststellung, dass die KEO GmbH und Co KG oder deren Rechtsvorgängerin, die DI K KG, das Eigentum an den Wirtschaftsgütern des Produktionsbereiches 2 und 3 des ehemaligen Ziegelwerkes nicht später als 1990 verloren haben kann. Da der GF die besten Kenntnisse des gesamten Sachverhaltes betreffend GF und die Dr. K GmbH hat (GF war für beide Instanzen die einzige Ansprechperson in allen Angelegenheiten, die die Berufung des GF und der Dr. K GmbH betrafen), ist es am wahrscheinlichsten, dass seine Aussage, wonach er es gewesen sei, der die Wirtschaftsgüter des Produktionsbereiches 2 und 3 erworben habe, zutreffend ist.

Überzeugende Beweismittel dafür, dass es wahrscheinlicher sein könnte, dass nicht GF, sondern eine andere Person, insbesondere die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH die Wirtschaftsgüter des Produktionsbereiches 2 und 3 des ehemaligen Ziegelwerkes von der DI K KG oder ihrer Rechtsnachfolgerin, der GmbH und Co KG, erworben hat, hat das Ermittlungsverfahren nicht ergeben:

a.) Wohl ist im Schreiben der KEC vom 17.9.1993 davon die Rede, die KEC habe von der SBank FE eine Ziegeleianlage erworben. Die SBank FE war jedoch nicht Eigentümerin einer Ziegeleianlage, sie hat neben anderen Gütern, die der Produktion von Ofenkacheln dienten (insbesondere Rollenofen, Haubenofen, elektrischer Brennofen) nur das Eigentum an einem Teil einer Ziegeleianlage, insbesondere dem Produktionsbereich 1 (Ziegelpresse, Kollergang, 2

Kastenbeschicker, 2 Walzwerke, 3 Schuppenförderer, Gummiförderbänder, Abschneideautomat) dieser Anlage (im Exekutionsverfahren 11 E 58 BG CC) erworben. Dies ergibt sich aus den Wirtschaftsgütern, die im Pfändungsprotokoll dieses gerichtlichen Exekutionsaktes und im Gutachten des DI PET vom 16.6.1989 erwähnt sind (Schreiben des GF vom 19.12.2004, S. 3-5; Schreiben der "KIK K" vom 9.2.1998 = AB Dr. K GmbH S. 37). Somit ist die Behauptung im Schreiben der KEC (vertreten durch GF) vom 17.9.1993, die KEC habe von der SBank **eine Ziegeleianlage** erworben, unrichtig. Sie hat nur **einen Teil** (Produktionsbereich 1) einer solchen Anlage erworben.

Zwischen 1977 und 1996 hat GF neben seinem Einzelunternehmen noch 8 weitere Betriebe geführt (siehe Punkt 1, ergänzende Feststellungen, erster Absatz) Zum Teil hat GF in diesem Zeitraum die Firma dieser Betriebe mehrfach geändert. Dies dürfte (auch) den GF einigermaßen verwirrt haben und der Grund für die falsche Behauptung im Schreiben vom 17.9.1993 der KEC GmbH, welches von GF verfasst worden ist, gewesen sein.

b.) Die KEC GmbH hat mit Rechnung vom 31.1.1991 der heutigen KIK und KÖ Erzeugungs GmbH 130 Ziegeleimaschinen um 658.500 S verkauft. Der GF hat am 11.2.2005 in der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH (S. 3) ausgesagt, die Ziegeleimaschinen, die 1977 bei Erwerb des Ziegelwerkes von Wolfgang RES angeschafft worden seien wären etwa 100 an der Zahl gewesen. Es wurde geprüft, ob daraus der Schluss gezogen werden kann, dass die KEC 1991 die gesamten Ziegeleimaschinen der Produktionsbereiche 1-3 als Eigentümerin innegehabt haben könnte und diese vollständig mit Rechnung vom 31.1.1991 an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH verkauft haben könnte. Die Annahme eines Erwerbes der gesamten Maschinen der Ziegelerzeugungsanlage durch die KEC steht im Widerspruch zu den Jahresabschlüssen der KEC 1989 – 1991: In den Aktiven der KEC GmbH scheint für den Zeitraum 1989 – 1990 ein Handelswarenvorrat auf, der mit 660.640 S bewertet wurde und von der KEC GmbH 1991 aus dem Betriebsvermögen ausgebucht wurde. Dieser Betrag von 660.640 S entspricht größenordnungsmäßig dem Verkehrswert der Wirtschaftsgüter, die die SBank FE im Exekutionsverfahren 11 E 58 pfänden ließ (597.300 S, siehe Gutachten DI PET vom 16.6.1989 im Verfahren 11 E 58) und den die SBank FE 1989 nach dem unwiderlegten Vorbringen des GF der KEC 1989 verkauft hat. Bei diesen zu Gunsten der SBank 1988 gepfändeten Wirtschaftsgütern handelte es sich aber nicht um eine vollständige Ziegeleianlage (siehe oben Punkt a.). Soweit unter diesen gepfändeten Wirtschaftsgütern Ziegeleimaschinen waren, gehörten sie – abgesehen von fünf Trocknerwagen- nur zum Produktionsbereich 1 der ehemaligen Ziegeleianlage. Somit kann die KEC 1991 keine gesamte Ziegeleianlage als Eigentümerin innegehabt haben und daher auch keine gesamte Ziegeleianlage der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH weiter verkauft haben. Die KEC kann auf Grund ihres Kaufes von der SBank FE, soweit Sie Ziegeleimaschinen erworben hat, und auf

Grund der Ansätze in ihren Jahresabschlüssen 1989 – 1991 nur Ziegeleimaschinen des Produktionsbereiches 1 (abgesehen von fünf Trocknerwagen) erworben haben und daher auch nichts anderes mit Rechnung vom 31.1.1991 an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH geliefert haben.

c.) Dass die ca 100 Trocknerwagen und ca 2 Abluftventilatoren, die die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH mit Rechnung vom 10.12.1994 an die Ziegelwerk ARG GmbH verkauft hat (Aussage des GF vom 17.10.2005, S. 2), auch mit den Rechnungen des GF an die Dr. K GmbH vom 31.12.1994 und vom 31.12.1995 betreffend Ziegeleimaschinen und mit der Rechnung der Dr. K GmbH vom 30.12.1995 an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH in Rechnung gestellt worden sind, folgt insbesondere aus der Aussage des GF vom 17.10.205, S. 2:

GF hat angegeben, die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH habe die Wirtschaftsgüter, die sie an die Ziegelwerk ARG mit Rechnung vom 10.12.1994 verkauft habe, von ihm erworben. Er habe fehlerhafterweise 3 Wochen später (dh am 31.12.1994) den Produktionsbereich 2 und 3 der Ziegeleimaschinen von ihm selbst auf die Dr. K GmbH und von dort auf die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH übertragen.

Folglich müssen in den Ziegeleimaschinen des Produktionsbereiches 2, die er auf die Dr. K GmbH und von dieser auf die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH übertragen hat, auch die Wirtschaftsgüter enthalten gewesen sein, die im Namen der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH auf die Ziegelwerk ARG GmbH entgeltlich übertragen worden sind.

Da die einzigen Rechnungen, die in diesem Zusammenhang ausgestellt wurden, die Teilrechnung des GF an Dr. K GmbH vom 31.12.1994 und Schlussrechnung des GF vom 31.12.1995 betreffend Ziegeleimaschinen an die Dr. K GmbH, sowie die Rechnung der Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH vom 30.12.1995 waren, müssen in den genannten Rechnungen auch die vom GF am 17.10.2005, S. 2 erwähnten Ziegeleimaschinen (ca 100 Trocknerwagen, ca 2 Abluftventilatoren) erfasst sein, die an das Ziegelwerk ARG verkauft worden sind.

Die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH hat somit bereits mit Rechnung vom **10.12.1994** einen Teil jener Ziegeleimaschinen an die Ziegelwerk ARG GmbH, die nicht zur GF- Gruppe zählte, verkauft (Teile des Produktionsbereiches 2 der Ziegelerzeugungsanlage), die im vorliegenden Verfahren streitgegenständlich sind. Dabei handelte es sich um ca 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren (Aussage des GF am 17.10.2005, S. 2). GF will die Ziegeleimaschinen erst mit Teilrechnung vom **31.12.1994** und erst mit Schlussrechnung vom **31.12.1995** der Dr. K GmbH verkauft haben, die diese Ziegeleimaschinen mit Rechnung vom **30.12.1995** der KIK und KÖ Erzeugung GmbH verkauft haben soll (Teilrechnung des GF an die Dr. K GmbH vom 31.12.1994 betreffend Ziegeleimaschinen; Schlussrechnung des GF an die Dr. K GmbH vom

31.12.1995 betreffend Ziegeleimaschinen; Rechnung der Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH vom 30.12.1995; Rechnung an die Ziegelwerk ARG GmbH vom 10.12.1994).

Die Lieferung, die laut Aussage des GF vom 17.10.2005, S. 2 früher stattgefunden haben muss, (Lieferung zumindest der ca. 100 Trocknerwagen und ca 2 Abluftventilatoren als Teil der strittigen Ziegeleimaschinen durch GF an Dr. K GmbH und deren Weiterlieferung an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH) als die Lieferung an die Ziegelwerk ARG GmbH wurde offensichtlich später in Rechnung gestellt.

Beweise für den Eigentumserwerb der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH an den Ziegeleimaschinen (darunter auch die 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren) bereits vor den verfahrensgegenständlichen Geschäften hat das Verwaltungsverfahren nicht ergeben. Ebenso wie die Teilrechnungen und Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis, die GF der Dr. K GmbH 1994 und 1995 ausgestellt hat, keine Beweise für sein wirtschaftliches Eigentum an den in Rechnung gestellten Gütern sind, ist die Rechnung der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH vom 10.12.1994 an die Ziegelwerk ARG kein Beweis für das Eigentum der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH an den in Rechnung gestellten Gegenständen unmittelbar vor der Lieferung an die Ziegelwerk ARG GmbH. Insbesondere kann die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH die strittigen Ziegeleimaschinen nicht bereits mit Rechnung vom 31.1. 1991 erworben haben [sieht man von der vernachlässigbar geringen Anzahl von 5 von insgesamt 170 (laut Liste Ziegeleimaschinen, vorgelegt von GF am 11.2.2005 und laut Gutachten des DI PET vom 16.6.1989) Trocknerwagen ab].

Beweise für den Eigentumserwerb des GF an den Ziegeleimaschinen vor den strittigen Geschäften hat das Verwaltungsverfahren auch nicht ergeben. Dennoch sprechen die Indizien insgesamt eher für einen Eigentumserwerb durch GF vor den strittigen Geschäften, weil der über die Vorgänge in der GF – Gruppe am besten informierte GF dies so ausgesagt hat, und weil es keinen Beweis dafür gibt, dass ein Eigentumserwerb durch eine andere Person, z.B. die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH, wahrscheinlicher war. Die Ausstellung der Rechnung vom 10.12.1994 an Ziegelwerk ARG GmbH ist bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise wie folgt zu deuten:

Es wäre denk möglich, dass GF zwischen sich und der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH als Leistendem nicht gedanklich unterschieden hat und sich selbst in Bezug auf die Rechnung vom 10.12.1994 als tatsächlich Leistenden angesehen hat. Diese Sachverhaltsvariante ist aber besonders unwahrscheinlich, weil er nicht nur in der Rechnung vom 10.12. 1994 die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH als Leistende angab, sondern auch drei Wochen später mit

Teilrechnung vom 31.12.1994 alle Ziegeleimaschinen, somit auch die an die Ziegelwerk ARG verkauften (Aussage des GF am 17.10.2005, S. 2), an die Dr. K GmbH verkaufte.

Denkmöglich wäre auch, dass GF zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung vom 10.12.1994 die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH als Leistende ansah und die 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren spätestens zeitgleich der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH schenken wollte. Auch diese Sachverhaltsvariante ist unwahrscheinlich, weil er nur drei Wochen später alle Ziegeleimaschinen, somit auch die an die Ziegelwerk ARG verkauften mit Teilrechnung entgeltlich an die Dr. K GmbH verkaufte (Teilrechnung des GF an die Dr. K GmbH vom 31.12.1994 betreffend Ziegeleimaschinen).

Dass GF am 10.12.1994 eine Lieferung der Dr. K GmbH an Ziegelwerk ARG geplant haben könnte, ist äußerst unwahrscheinlich, weil er in der Rechnung als Leistende die heutige KIK und KÖ Erzeugungs GmbH (= damals: "IMN K GmbH") bekannt gab.

Denkmöglich wäre auch, dass GF zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung vom 10.12.1994 die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH als Lieferantin ansah und die hierfür zuvor erforderliche Lieferung von GF an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH möglichst rasch nachträglich dokumentieren wollte, wobei er eine Zwischenlieferung an die Dr. K GmbH durch GF und eine Weiterlieferung von Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH nicht beabsichtigte. Auch diese Variante ist unwahrscheinlich, weil GF drei Wochen später eine Teilrechnung in Bezug auf alle Ziegeleimaschinen, darunter auch die an die Ziegelwerk ARG verkauften, an die Dr. K GmbH ausstellte. Dadurch dokumentierte er, dass er am ehesten von Anfang an zuerst eine Lieferung der 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren von GF an Dr. K GmbH und von dieser weiter an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH geplant hat.

Warum GF die aus Gründen der Logik früher oder zeitgleich auszustellenden Rechnungen betreffend insbesondere die 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren an die Dr. K GmbH und von dieser weiter an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH später als die Rechnung vom 10.12.1994 ausstellte, kann so erklärt werden, dass ihm die Rechnung an die Ziegelwerk ARG GmbH als die am dringendsten herzustellende Urkunde erschienen sein muss, weil die zahlende fremde Käuferin Ziegelwerk ARG GmbH wahrscheinlich wegen des Vorsteuerabzuges rasch eine Rechnung brauchte und die Herstellung der Rechnungen innerhalb der GF- Gruppe als weniger dringlich erschien, weil Kunden wie die von GF abhängige Dr. K GmbH oder KIK und KÖ Erzeugungs GmbH dem GF nicht davonlaufen konnten.

GF hat somit von Anfang an zuerst eine Lieferung der 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren von GF an Dr. K GmbH und von dieser weiter an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH und von dieser weiter an die Ziegelwerk ARG GmbH geplant, wie er dies auch während der Vernehmung vom 17.10.2005, S. 2 angegeben hat. Daher müssen die

Lieferungen der 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren an die Dr. K GmbH und an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH spätestens zeitgleich mit der Lieferung an die Ziegelwerk ARG GmbH noch 1994 erfolgt sein.

d.) Es stellt sich noch die Frage, wieso GF bis 1996 der Ansicht sein konnte, dass die Möglichkeit bestand, die Ziegeleimaschinen samt Plänen einem syrischen Interessenten zu verkaufen, wenn er bereits im Dezember 1994 als Geschäftsführer der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH einen Teil dieser Ziegeleimaschinen (100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren) verkauft hat.

In einer ähnlichen Situation befand sich GF auch 1989 beim Projekt Ukraine und 1996-1999 beim Projekt Dalmatien: 1989 versuchte er, im Namen der KEC GmbH ukrainischen Interessenten eine Ziegelerzeugungsanlage zu verkaufen. Er plante damals für diese Interessenten keinen Kanaltrockner, wie er sich damals im Eigentum der KEO GmbH und Co KG oder in seinem eigenen Eigentum befand, sondern einen völlig anderen Kammertrockner (6 Pläne über das Projekt Ukraine 1989, vorgelegt am 10.11.2005, Aussagen des GF vom 10.11.2005). Wenn die Verkaufsverhandlungen Erfolg gehabt hätten, hätte er im Namen der KEC die erforderlichen Maschinen besorgt und an die ukrainischen Interessenten weiter verkauft (vgl. Aussagen des GF vom 20.9.2005, S. 9 und 21).

1996- 1999, als GF versuchte, in Dalmatien ein Ziegelwerk zu errichten, war die Situation für ihn ähnlich: Die Maschinen des ehemaligen Ziegelwerkes, die sich noch in der Verfügungsgewalt der GF- Gruppe befanden (damals: in der Verfügungsgewalt der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH), waren nicht mehr vollständig, da 1994 bereits 100 Trocknerwagen und 2 Abluftfilter der Ziegelwerk ARG GmbH verkauft worden sind (Aussagen des GF vom 17.10.2005, S. 2; Rechnung an die Ziegelwerk ARG GmbH vom 10.12.1994). Wenn das Projekt Ukraine nicht am Widerstand der Gemeinde NX gescheitert wäre, hätte GF zweifellos die fehlenden Geräte nachträglich auf dem Markt für Gebrauchtmaschinen angeschafft.

Daraus folgt: wenn das Projekt Syrien zu einem erfolgreichen Verkauf geführt hätte, hätte GF aller Wahrscheinlichkeit nach die fehlenden 100 Trocknerwagen und die fehlenden 2 Abluftfilter auf dem Gebrauchtmaschinenmarkt nachgekauft und dem syrischen Interessenten weiter verkauft. Aus dem Verkauf von Teilen des Kanaltrockners 1994 kann somit nicht darauf geschlossen werden, GF hätte bereits 1994 nicht mehr an das Gelingen des Syrien – Geschäftes geglaubt.

e.) Das Finanzamt argumentierte (mündliche Verhandlung betreffend Dr. K GmbH vom 19.8.2005, S. 10), GF werfe der SBank FE im Konkursakt vor, dass sie eine ganze Ziegelfabrik so günstig (dh zu billig) verkauft habe, er hätte die Fabrik in Russland viel günstiger verkaufen können.

Hiezu wird bemerkt: GF hat in keinem Protokoll, weder im Konkursverfahren betreffend die KEO GmbH und Co KG noch im Strafverfahren in eigener Sache, noch in einem anderen Verfahren die Behauptung erhoben, die SBank FE habe eine ganze Ziegelfabrik zu billig verkauft und er hätte diese Fabrik in Russland viel günstiger verkaufen können (vgl. Strafakt des LG CC 18 Evr 2320/91 betreffend GF, Hauptverhandlung vom 28.8.1993, S. 4 und 7 = AB Dr. K GmbH S. 51, 54; und Konkursakt des LG CC 5 S 107/90). Richtig ist aber, dass die KEC GmbH in ihrem Schreiben vom 17.9.1993 behauptet hat, sie habe eine Ziegeleianlage von der SBank FE erworben. Zu dieser Behauptung siehe oben Punkt a.).

In seiner Aussage im Strafverfahren am 28.8.1993, S.7 sprach GF davon, "wir" hätten die Ziegeleianlage, die 1977 erworben worden sei, erweitert, um sie lukrativ zu verkaufen. Durch das geplatzte Ukraine – Geschäft sei kein Erlös zustande gekommen. Dies sei das zweite Standbein "unseres" Unternehmens gewesen. Aus dieser Aussage geht nicht hervor, von welchem Unternehmen GF spricht, und wen er mit "wir" meint. In dieser Aussage ist zwar von einer ganzen Ziegeleianlage die Rede, aber nicht davon, wem oder welchen Personen diese Anlage gehört hat. Diese Aussage ist im Ergebnis zu vage, um wesentliche Indizien zur Beweismwürdigung beitragen zu können.

f.) Gf hat behauptet, die Ziegeleimaschinen der Produktionsbereiche 2 und 3 (Kanaltrockner und Tunnelofen) 1985 und den Rollenofen 1991 – 1994 erworben zu haben. Da diese Wirtschaftsgüter auch nach dem Jahr 1985 auf der Liegenschaft ZILestr. 27 gelagert wurden, erhebt sich die Frage, ob GF als Eigentümer dieser Maschinen dem Liegenschaftseigentümer Miete dafür bezahlt hat, dass er diese Maschinen auf der Liegenschaft lagern durfte.

GF hat keine Miete dafür bezahlt (vgl. Aussage des Gf am 19.8.2005, S. 11). Dies ist nicht weiter auffällig, da diese Liegenschaft zwischen 21.7.1977 und dem 4.12.1997 im Miteigentum des GF und seines Bruders DI Werner K stand (Grundbuchsauszug EZ 567 KG HOR; Verzeichnis der gelöschten Eintragungen zu EZ 567 KG HOR; Schenkungsvertrag vom 4.12.1997 zwischen GF und dessen Kindern Silvia und Wolfgang K, abgelegt im AB Nr. 10XY der BP des Finanzamtes CC, S 105, Kaufvertrag vom 21. 7.1977 zwischen GF und DI Werner K als Käufer und Wolfgang RES als Verkäufer, abgelegt im AB Nr. 10XY der BP des Finanzamtes CC, S. 69). Dass man im Kreise naher Angehöriger mitunter nicht auf die Idee kommt, einander Miete zu bezahlen, ist nicht ungewöhnlich. Die Tatsache, dass er keine Miete bezahlt hat, ist daher kein überzeugendes Indiz dafür, dass er nicht Eigentümer der gegenständlichen Maschinen war.

2.2.) Verkauf der Pläne aus dem Projekt Ukraine (1989) durch die KEC GmbH an die KIK und KÖ Erzeugung GmbH im Jahr 1991

1991 erzielte die KEC GmbH u.a. einen Erlös von 276.577,5 S (935.077,5 laut Jahresabschluss der KEC GmbH 1991 minus 658.500 S laut Rechnung der KEC vom 31.1.1991= AB Dr. K GmbH, S. 36). GF hat ausgesagt (Vernehmung des GF vom 17.10.2005, insbesondere S. 2 und 3), dass es sich hierbei um den Erlös der Pläne aus der ersten Planungsstufe gehandelt habe. Diese Aussage ist glaubhaft, weil der Erlös von 276.577,5 S größenordnungsmäßig dem Preis der Pläne aus der ersten Planungsstufe (= Projekt Westukraine = Projektarbeiten für vollautomatische Ziegelindustrie) von 283.500 S laut Rechnung der KEO GmbH an die KEC GmbH vom 10.1.1990 (AB Dr. K GmbH, S. 35) entsprach. G F hat behauptet, die KEC GmbH habe diese Pläne 1991 an ihn selbst verkauft. Diese Angabe wird für nicht überzeugend erachtet:

Da die KEC GmbH 1991 der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH die Ziegeleimaschinen verkauft hat, die zum Produktionsbereich 1 der Ziegelerzeugungsanlage gehört haben (vgl. Rechnung der KEC GmbH vom 31.1.1991 betreffend Lieferung von 130 Ziegeleimaschinen), erscheint es naheliegend, dass sie ihr auch die Pläne verkauft hat, die ihr damals gehörten. Zwar betrafen diese Pläne nicht nur den Produktionsbereich 1, sondern auch den Produktionsbereich 2 und 3 eines Ziegelwerkes., und GF war damals bereits Eigentümer der Ziegeleimaschinen des Produktionsbereiches 2 und 3. Es erscheint aber äußerst wenig nahe liegend, dass GF eben die Pläne aus dem Projekt Westukraine, die er 1989 selbst gezeichnet hatte, und die er im Namen der KEO GmbH 1990 der KEC GmbH verkauft hatte, von der KEC GmbH 1991 entgeltlich erworben haben sollte. Zudem wäre zu erwarten gewesen, dass GF, wenn er tatsächlich die Pläne aus dem Projekt Westukraine 1991 von der KEC GmbH erworben hätte, einen Vorsteuerabzug aus diesem Erwerb in Höhe von 55.315,5 S ($276.577,5 \text{ S} : 5 = 55.315,5 \text{ S}$) geltend gemacht hätte. Dies ist jedoch nicht der Fall. GF machte 1991 überhaupt keine Vorsteuern geltend. Ganz im Gegensatz dazu die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH, der 1991 ein Vorsteuerabzug in Höhe von 714.015,22 S gewährt worden ist (Umsatzsteuerbescheid betreffend KIK und KÖ Erzeugungs GmbH für 1991 vom 2.12.1993). Die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH kam daher grundsätzlich für diesen Vorsteuerabzug für 1991 in Höhe von 55.315,5 S in Frage. Weitere Beweisaufnahmen in diesem Zusammenhang konnten nicht durchgeführt werden, weil GF der Aufforderung in der mündlichen Verhandlung betreffend GF vom 20.9.2005, die Buchhaltungsunterlagen der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH für 1991 vorzulegen, nicht entsprochen hat (mündliche Verhandlung vom 20.9.2005, S. 24; Vernehmung des GF vom 17.10.2005, S. 3).

Nahe liegender erscheint daher im Ergebnis der Erwerb dieser Pläne 1991 durch die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH.

In dieses Bild fügen sich folgende Umstände: Die KEC GmbH stellte der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH mit Rechnung vom 30.10.1995 ein "Betriebskonzept Syrien" um 284.200 S in Rechnung. Auf Grund der großen Ähnlichkeit dieses Rechnungsbetrages zu jenem Rechnungsbetrag laut Rechnung vom 10.1.1990 der KEO GmbH an die KEC GmbH (283.500 S) ist zu schließen, dass mit diesem "Betriebskonzept Syrien" laut Rechnung vom 30.10.1995 dieselbe Leistung gemeint war, die damals mit Rechnung vom 10.1.1990 der KEC in Rechnung gestellt worden ist: die Projektarbeiten für vollautomatische Ziegelindustrie, somit die Projektarbeiten zum Projekt Westukraine- Ushgorod. Die KEC GmbH stellte der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH dieses "Betriebskonzept Syrien" = Projektarbeiten für vollautomatische Ziegelindustrie = Projektarbeiten zum Projekt Westukraine- Ushgorod zwar mit Faktura vom 30.10.1995 in Rechnung, erhielt dafür aber keine Bezahlung (Berufung der Dr. K GmbH vom 2.11.1998, unbestritten). Diese Tatsache, dass aus dieser Rechnung vom 30.10.1995 keine Zahlung durch die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH resultierte, ist ein Indiz für die Richtigkeit der Annahme, dass die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH die Pläne mit der Bezeichnung "Projektarbeiten für vollautomatische Ziegelindustrie" bereits auf Grund der Lieferung dieser Pläne im Jahr 1991 durch die KEC GmbH innehatte.

Die Verantwortung der Dr. K GmbH in ihrer Berufung, die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH habe die Bezahlung der Rechnung der KEC GmbH vom 30.10.1995 betreffend "Betriebskonzept Syrien" deshalb abgelehnt, weil die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH der Ansicht gewesen sei, GF sei alleiniger Urheber und Eigentümer des Projektes Syrien, erscheint nicht nachvollziehbar, da am 30.10.1995, dem Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung, GF sowohl Geschäftsführer der KEC als auch Geschäftsführer der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH war (Firmenbuchauszug der KEC FN 45161 p; Firmenbuchauszug der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH FN 48283 f). Dazu kommt, dass die Gesellschafterin der KEC ihre Anteile an der KEC nur treuhändig für GF gehalten hat, und GF auch Gesellschafter der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH war. Eine derartige Meinungsverschiedenheit zwischen der KEC GmbH und der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH erscheint daher nicht nahe liegend. Wahrscheinlicher ist es, dass die beiden Gesellschaften, vertreten durch GF, rechtzeitig vor einer Bezahlung der Rechnung vom 30.10.1995 der KEC GmbH erkannt haben, dass die KEC kein Recht zu einer solchen Zahlungsaufforderung hatte, weil sie diese Projektarbeiten längst an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH verkauft hatte. Die Ausstellung der Rechnung vom 30.10.1995 der KEC GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH muss daher irrtümlich erfolgt sein.

2.3.) Die strittigen Geschäfte waren keine Scheingeschäfte, weil die Annahme des Finanzamtes (TZ 26 BP – Bericht Dr. K GmbH), die gegenständlichen Wirtschaftsgüter hätten sich zum Zeitpunkt der strittigen Geschäfte bereits im wirtschaftlichen Eigentum der KIK und

KÖ Erzeugungs GmbH befunden, nicht durch überzeugende Beweismittel untermauert werden konnte:

a.) Rechnung vom 31.1.1991 der KEC GmbH – Lieferung von 130 Ziegeleimaschinen – kein doppelter Verkauf der Ziegeleimaschinen und des Rollenofens

Mit Rechnung vom 31.1.1991 der KEC GmbH an die heutige KIK und KÖ Erzeugungs GmbH wurden nicht die strittigen Wirtschaftsgüter, sondern andere Wirtschaftsgüter (ausschließlich Ziegeleemaschinen des Produktionsbereiches 1 des ehemaligen Ziegelwerkes, abgesehen von einer nicht ins Gewicht fallenden Anzahl von 5 von 170 Trocknerwagen, siehe Punkt 2.1 der Beweismwürdigung) geliefert. Ein doppelter Verkauf (1991 und 1995) der strittigen Wirtschaftsgüter an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH hat daher nicht stattgefunden.

b.) kein doppelter Verkauf des Projektes Syrien

Das gilt nicht nur für die Ziegeleimaschinen und den Rollenofen, sondern auch für das Projekt Syrien. Zwar hat die KEC GmbH der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH 1991 bereits Pläne aus dem Projekt Westukraine (1989) verkauft. Diese Pläne waren jedoch abgesehen von einem kleinen Teil dieser Pläne, der mit 42.000 S bewertet worden ist, (siehe oben Punkt 1 ergänzende Feststellungen) nicht dieselben wie die Pläne des Projektes Syrien. Dies zeigt schon ein optischer Vergleich der Pläne "Syrien" (24 Pläne, vorgelegt im Dezember 2004 und Jänner 2005 von GF) mit der Planung "Projekt Westukraine – Ushgorod" (6 Pläne, vorgelegt von GF am 10.11.2005).

Im Wesentlichen unterschied sich das Projekt "Westukraine" vom Projekt "Syrien" dadurch, dass bei Verwirklichung der Planung "Syrien" das Ziegelwerk mit viel weniger Personal betrieben hätte werden können. Beim Projekt "Westukraine" hätte man 10 Personen mehr pro Schicht beschäftigen müssen als beim Projekt "Syrien" (Vernehmung des GF vom 10.11.2005, S, 4, 9). Ferner sah das Projekt Westukraine einen Kammertrockner vor, während im Projekt "Syrien" ein vollautomatischer Kanaltrockner vorgesehen war. Ein Kammertrockner funktioniert von den technischen Abläufen her völlig anders als ein Kanaltrockner, er verbraucht um ca. 20 % mehr Energie und ist personalintensiver (Vernehmung des GF vom 10.11.2005, S. 4,5).

c.) Wert der strittigen Wirtschaftsgüter

Die strittigen Geschäfte waren keine Scheingeschäfte, weil die sinngemäß geäußerten Annahmen des Finanzamtes, die Ziegeleimaschinen und Pläne hätten zur Zeit der gegenständlichen Lieferungen keinen Wert gehabt (Vorbringen des RR KAL in der mündlichen Verhandlung betreffend GF am 19.8.2005, insbesondere S. 2, Vorbringen des Adir. RI in der mündlichen Verhandlung vom 19.8.2005 betreffend GF, S. 3; Vorbringen des RR KAL in der

mündlichen Verhandlung vom 20.9.2005 betreffend GF, insbesondere S. 16), durch Beweisergebnisse widerlegt sind:

aa.) Wert der Ziegeleimaschinen

Am 11.3. 2005 teilte der Geschäftsführer eines anderen Ziegelwerkes mit (vgl. Schreiben des UFS an das Finanzamt vom 7.4.2005 mit Beilagen), dass der Kaufpreis der gegenständlichen Ziegeleimaschinen von rund 1,6 Mio S in Ordnung gehen könnte, wenn die Wirtschaftsgüter in einer trockenen Halle gelagert und ordnungsgemäß gewartet worden wären. Ein Käufer, der eine solche Anlage für ein Engagement im Ausland erwerben wolle, könne damit etwas anfangen. Soweit die Angaben dieses Geschäftsführers vom 11.3.2005, deren Richtigkeit nicht bezweifelt wird.

Es ist erwiesen (siehe unten Punkt 2.4), dass GF mit den streitgegenständlichen Ziegeleimaschinen 1996-1999 in Dalmatien ein Ziegelwerk errichten wollte. Wenn diese Maschinen 1996 – 1999 nicht in einem für die Errichtung eines Ziegelwerkes brauchbaren Zustand gewesen wären, wäre davon auszugehen, dass GF den Versuch, in Dalmatien einen Ziegelerzeugungsbetrieb zu gründen, nicht unternommen hätte. Die Maschinen waren daher 1996-1999 für die Errichtung eines Ziegelwerkes brauchbar. Daraus wird mangels gegenteiliger Anhaltspunkte geschlossen, dass dies auch für die Zeit der gegenständlichen Geschäfte (1994 und 1995) gilt. In Verbindung mit den Ausführungen des Geschäftsführers eines anderen Ziegelwerkes (vgl. Schreiben des UFS vom 7.4.05 samt Beilagen an das Finanzamt) ergibt sich, dass die Ziegeleimaschinen nicht zu einem höheren Preis in Rechnung gestellt wurden als dies dem Verkehrswert der Maschinen entsprach.

Dieses Bild wird durch folgende Indizien abgerundet:

Es ist keineswegs so gewesen, dass die gegenständlichen Maschinen an keinen fremden Dritten verkauft werden konnten: Ein Teil der Ziegeleimaschinen wurde von der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH der fremden Ziegelwerk ARG GmbH im Jahr 1994 um 393.517 S verkauft. Schließlich hat GF selbst drei Jahre lang (1977-1980) ein Ziegelwerk geleitet, und er hat das Studium der Maschinenbauwirtschaft abgeschlossen (Aussagen des GF am 11.2.2005). Diese praktische Tätigkeit und seine Ausbildung befähigten ihn, den Verkehrswert der Ziegeleimaschinen richtig einzuschätzen. Aus den hier in Punkt 2.3. erwähnten Indizien ist zu schließen, dass die der Dr. K GmbH (1,565.000 S laut Rechnung des GF an die Dr. K GmbH vom 31.12.1995) und der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH (1,600.000 S laut richtiger Rechnung der Dr. K GmbH vom 31.12.1995; in Verbindung mit der Rechnung der Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH vom 30.12.1995) in Rechnung gestellten Preise in Bezug auf die Ziegeleimaschinen nicht höher als die Verkehrswerte der Ziegeleimaschinen waren (Schreiben des UFS vom 7.4.2005 an das Finanzamt).

bb.) Zum gemeinen Wert des Projektes Syrien (= Engineering Werksplanung):

Auf Grund seiner praktischen Erfahrung beim Betrieb eines Ziegelwerkes und auf Grund seiner Ausbildung (abgeschlossenes Studium der Maschinenbauwirtschaft) ist davon auszugehen, dass GF zum Zeitpunkt der Ausstellung der gegenständlichen Rechnungen, die auch das "Projekt Syrien" betreffen, ausreichende Kenntnisse hatte, um den gemeinen Wert der von ihm gezeichneten Pläne, die er insbesondere als Projekt Syrien bezeichnet hat, richtig schätzen zu können. Konkrete Verdachtsmomente, die dafür sprechen könnten, er habe die Pläne wider besseres Wissen höher in Rechnung gestellt, als dies dem gemeinen Wert der Pläne entsprochen hat, hat das Ermittlungsverfahren nicht ergeben. Es ist allerdings festgestellt worden, dass ein kleiner Teil von Plänen aus dem Projekt "Syrien" bereits in der Lieferung der Projektarbeiten 1991 durch die KEC an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH enthalten war (siehe oben Punkt 1 ergänzende Feststellungen). Da es sich diesbezüglich um einen geringfügigen Fehler handelt, der zu einer Wertminderung des Projektes Syrien um 42.000 S auf 462.000 S führt, wird davon ausgegangen, dass dieser Fehler irrtümlich geschehen ist.

Als er die Pläne der Dr. K GmbH in Rechnung stellte und als er im Namen der Dr. K GmbH diese Pläne der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH in Rechnung stellte (1994 und 1995) hielt er es noch für möglich, dass der Verkauf der Ziegeleimaschinen an den syrischen Abnehmer gelingen könnte.

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass die Planung "Syrien" (= Engineering Werksplanung) der Dr. K GmbH und durch diese der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH in Rechnung gestellt worden sei, als bereits bekannt gewesen sei, dass der Verkauf an den syrischen Interessenten nicht zustande kommen werde (Vorbringen des RR KAL in der mündlichen Verhandlung vom 21.12.2004, S. 24). Diese Ansicht wird nicht geteilt: Erst 1996, somit nach den strittigen Geschäften, erfuhr GF, dass der syrische Interessent wegen eines schlechten Leumundes kein Visum erhalten habe und dass daher der geplante Verkauf an diese Person nicht zustande kommen werde.

Diese zeitliche Feststellung wird wie folgt begründet: GF hat angegeben, mit Hilfe seiner Frau Dr. Charlotte K, die mit Frau Dr. Heide HO- PR befreundet sei, von Frau Dr. HO-PR 1996 erfahren zu haben, dass der Syrer kein Visum erhalten habe. Dr. Heide HO-PR teilte dem Referenten am 16.11.2005 telefonisch mit, sie habe am ehesten 1996 von ihrer Tochter Dr. Marieke ZI, die damals als Diplomatin für die österreichische Botschaft in Damaskus tätig war, erfahren, dass der syrische Interessent kein Visum erhalten habe, weil er suspekt gewesen sei. Fr. Dr. HO war sicher, diese Information vor der Eheschließung ihrer Tochter (Feber 1997, vgl. Angaben des GF am 10.11.2005, S. 13) erhalten zu haben.

Zieht man in Betracht, dass Dr. Marieke ZI zwischen dem 20.11.1995 und dem 3.10.1997 in Damaskus ihren Dienst versehen hat (E-Mail des BM für Auswärtige Angelegenheiten vom 1.12.2005), wird deutlich, dass ihr 1995 weitaus weniger Gelegenheiten offen standen, diese Auskunft betreffend den Visumsantrag des Syrsers zu geben, als 1996 oder 1997. Da die Auskunft vor der Eheschließung der Frau Dr. ZI, die im Feber 1997 stattgefunden hat, erteilt worden ist, hatte Dr. ZI im Jahr 1996 die meisten Gelegenheiten, diese Auskunft zu geben. Die gefühlsmäßige Annahme der Dr. Heide HO, die Auskunft 1996 erhalten zu haben, ist daher nachvollziehbar.

Die ersten Angaben des GF in dessen Schreiben vom 7.2.2005 und in der mündlichen Verhandlung betreffend Dr. K GmbH, vom 21.12.2004, S. 20 deuteten eher darauf hin, dass GF die Auskunft über die Ablehnung des Visumsantrages des Syrsers bereits 1994 erhalten haben dürfte. Diese ersten Angaben des GF können aber nicht richtig sein, da die Beamtin der österreichischen Botschaft in Damaskus, die über die Ablehnung des Visumsantrages erstmals berichtet hat, 1994 noch nicht in Damaskus tätig war.

Als GF die Pläne der Dr. K GmbH in Rechnung stellte und als er im Namen der Dr. K GmbH der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH diese Pläne in Rechnung stellte (1994 und 1995), hielt er es daher für möglich, dass der Verkauf der Ziegeleimaschinen samt Plänen an den syrischen Interessenten gelingen könnte.

Er hielt es aber zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnungen (1994 und 1995) ebenso für realistisch, die Pläne für Verwertungsaktivitäten in Kroatien verwenden zu können, wenn aus dem beabsichtigten Geschäft mit dem Syrer nichts werden sollte (vgl. Schreiben des österreichischen Handelsdelegierten für Kroatien vom 28.10.1992 und vom 1.2.1993; Aussagen des GF am 21.12.2004 betreffend Dr. K GmbH, S. 4-6; Aussagen des GF vom 10.11.2005, S 9, 13, 15; Schreiben vom 7.2.2005 des GF). Bereits seit Ende 1992 zog GF in Erwägung, in Kroatien ein Ziegelwerk zu errichten, wie der Korrespondenz mit dem österreichischen Handelsdelegierten für Kroatien zu entnehmen ist. Die Behauptung des GF (Vernehmung vom 10.11.2005, S. 15), er habe zum Zeitpunkt der strittigen Lieferungen an die Dr. K GmbH und durch die Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH an die Wirtschaftlichkeit der Errichtung eines Ziegelwerkes in Kroatien geglaubt, erscheint daher nachvollziehbar.

Dass die von ihm gezeichneten Pläne mit der Bezeichnung "Syrien" nur für den Fall des Verkaufes an den syrischen Interessenten verwendbar gewesen wären, hat GF in Abrede gestellt. Die Pläne wären nach seinen Angaben auch für den Fall der Errichtung des von ihm 1996 – 1999 geplanten Ziegelwerkes in Dalmatien brauchbar gewesen. Nach seinen Angaben hätte er nur den Trockner größer planen müssen (Aussagen des GF am 10.11.2005, S. 15

insbesondere). Es besteht kein Grund, den Angaben des fachlich kompetenten GF zu misstrauen: Immerhin wären beim Projekt Dalmatien dieselben Maschinen verwendet worden wie beim Projekt Syrien. Zudem nimmt kein einziger der Pläne mit der Bezeichnung "Syrien" auf besondere geografische Gegebenheiten Bezug, wie sie nur in Syrien vorlagen (Pläne des Projektes Syrien, vom GF vorgelegt im Dezember 2005 und Jänner 2005).

Da die Pläne mit der Bezeichnung "Syrien" auch für das Projekt Dalmatien (1996-1999) grundsätzlich verwendbar gewesen wären, ist davon auszugehen, dass die Pläne zur Zeit der gegenständlichen Geschäfte (Lieferungen an die Dr. K GmbH und Weiterlieferung an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH 1994, 1995) nicht nur für den Fall des Verkaufes an den Syrer brauchbar gewesen wären, sondern grundsätzlich für jeden Erwerber derselben Ziegeleimaschinen, der damit ein Ziegelwerk errichten hätte wollen, von Interesse gewesen wären.

Ausgehend von diesen Annahmen muss GF die Preise in den gegenständlichen Rechnungen festgelegt haben. Auf Grund des erwähnten Wissens- und Ausbildungsstandes des GF wird davon ausgegangen, dass er in der Lage war, die Pläne nicht zu einem höheren Preis in Rechnung zu stellen, als dies dem Verkehrswert der Pläne entsprochen hat. Daher bestehen keine Bedenken, den Angaben des GF über den Wert der Planung "Syrien" zu folgen (abgesehen von dem oben erwähnten Fehler, der dazu geführt hat, dass ein geringer Teil von Plänen doppelt, dh. 1991 und 1994/1995 in Rechnung gestellt worden ist). GF bezeichnete sinngemäß die für die Planung Syrien in Rechnung gestellten Beträge als angemessen (Aussagen des GF in der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH vom 21.12.2004, S. 22). Daher wird davon ausgegangen, dass die Planung Syrien nicht höher in Rechnung gestellt worden ist, als dies ihrem Wert entsprochen hat (abgesehen von dem oben erwähnten Fehler, der dazu geführt hat, dass ein geringer Teil von Plänen doppelt, dh. 1991 und 1994/1995 in Rechnung gestellt worden ist).

d.) Zur Frage, ob die Vereinbarungen betreffend das Projekt Syrien einem Fremdvergleich standhalten (Alleinnutzvereinbarung):

Das Finanzamt hat sinngemäß vorgebracht, (mündliche Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH vom 21.12.2004, S. 23), die Planung Syrien sei als Verkauf von Know – How anzusehen. Ein Käufer von Know – How würde sich wahrscheinlich absichern, und verlangen, der alleinige Verwerter dieses Know – Hows zu sein. Der Käufer würde völlig ausschließen wollen, dass der Verkäufer noch ein Mal auf diesem Gebiet tätig werden könne.

Dieser Äußerung ist GF sinngemäß wie folgt entgegen getreten: ein technisches Planungsbüro plane viele Anlagen. Es könne nicht jedes Mal das Rad neu erfinden. Es plane gleichartige

Anlagen. Eine "Alleinnutzervereinbarung" sei undenkbar, da für den Fall einer solchen Vereinbarung der Planende sein Wissen nicht weiterhin nutzen könne.

Die Argumente des GF erscheinen überzeugend. Wenn er sinngemäß die Ansicht vertritt, eine "Alleinnutzungsvereinbarung" für den Fall eines Kaufvertrages betreffend Pläne einer Ziegelerzeugungsanlage zwischen Fremden sei unrealistisch, weil sie gleichsam einem Berufsverbot für den Planenden gleich käme, so bestehen gegen die Richtigkeit dieser Einschätzung keine Bedenken.

2.4.) Projekt Dalmatien:

Die Feststellungen über die 1996-1999 geschehenen Versuche, in Dalmatien ein Ziegelwerk zu errichten, gründen sich auf die in den Klammerzitierten erwähnten Angaben des GF. Diese Angaben hat der GF durch schriftliche Unterlagen glaubhaft gemacht, die er am 21.12.2004 (S.10-14 der Niederschrift der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH vom 21.12.2004) in der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH und als Beilagen zu seinem Schreiben vom 7.2.2005 (Kopien) vorgelegt hat. Der Inhalt der Urkunden ergibt sich aus den Urkunden selbst und, soweit die Urkunden in kroatischer Sprache abgefasst sind, aus den Angaben des GF über den Inhalt dieser Urkunden (S.10-13 der Niederschrift der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH vom 21.12.2004), die von den Vertretern des Finanzamtes ausdrücklich nicht in Zweifel gezogen worden sind (Angaben des RR KAL in der mündlichen Verhandlung betreffend GF vom 19.8.2005, S. 15,16). Hiebei handelte es sich insbesondere um folgende Unterlagen:

a.) Dem Schreiben des österreichischen Handelsdelegierten für Kroatien vom 28.10.1992 ist zu entnehmen, dass sich GF seit Oktober 1992 mit dem Gedanken trug, in Kroatien eine Tochtergesellschaft zu gründen und dort auch eine Liegenschaft zu erwerben. Dem Schreiben des österreichischen Handelsdelegierten für Kroatien vom 1.2.1993 ist zu entnehmen, dass sich GF für kroatische Ziegelwerke und Keramikerzeuger vor allem im Westen von Kroatien bereits im Februar 1993 informiert hat. Dem Schreiben vom 17.9.1997 der "KIK K" (heute: "KIK und KÖ Erzeugungs GmbH") an die österreichische Handelsdelegation in Kroatien ist zu entnehmen, dass GF im September 1997 eine Gesellschaft in Kroatien gründen wollte, die Bauland erwerben sollte, auf der eine Fabrikshalle errichtet werden sollte. Dem Antwortschreiben des österreichischen Handelsdelegierten für Kroatien vom 17.9.1997 ist zu entnehmen, dass sich dieser auf das Schreiben vom 17.9.1997 der "KIK K" bezieht und in diesem Zusammenhang sachdienliche Informationen gibt (siehe Beilagen 3-6 zum Schreiben des GF vom 7.2.2005). Diese Unterlagen indizieren die Richtigkeit der Angaben des GF über seine Versuche, in Kroatien einen Ziegelerzeugungsbetrieb zu gründen.

b.) Urkunden, durch die die Kontaktaufnahme zu kroatischen Geschäftspartnern dokumentiert wurde: z.B. schriftliches Anbot der Fa. Geometar mit Fax- Datum vom 5.5.1998 zur Vermessung einer Parzelle; Anbot der Fa. Geoining ZG mit Fax- Datum vom 5.5.1998 für eine Vermessungstätigkeit; Rechnung mit Fax- Datum vom 26.5.1998 der Fa. Lunikoinzenjering betreffend eine Vermessungstätigkeit; Anbot von Lunikoinzenjering mit Fax- Datum vom 5.5.1998 über die Vermessung von Land; Schreiben der Hypo Alpe Adria Consultants vom 26.9.1997 an den GF, mit dem ein Besprechungstermin vorgeschlagen wird (Beilage zum Schreiben des GF vom 7.2.2005); Angebot der Fa. Geometar aus dem Jahr 1999 für die Vermessung von Land. All diesen Urkunden ist zu entnehmen, dass GF 1997 - 1999 in Kroatien geschäftliche Kontakte geknüpft haben muss, die zum Großteil die Vermessung von Grundstücken betrafen. Dies sind Indizien für die Richtigkeit der Darstellung des GF über seine Versuche, in Dalmatien ein Ziegelwerk zu errichten (= Projekt Dalmatien) (Beilagen Nr. 2,7,8,10,11 zur Niederschrift vom 21.12.2004 der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH; vgl. Angaben des GF S.10-13 der Niederschrift der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH vom 21.12.2004; Beilagen zum Schreiben des GF vom 7.2.2005).

c.) Urkunden, durch die dokumentiert wird, dass GF die Marktverhältnisse in Kroatien studiert haben muss: Z.B. Preisliste der Fa. ZZ, KC, datiert vom 21.2.1997; Schreiben der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH vom 5.3.1997 an das Ziegelwerk IL (ZZ) in KC; Preisliste eines Ziegelwerkes in Slawonien mit Fax- Datum vom 11. November 1998; Prospekt über die Preise eines Ziegelwerkes in Zagreb (Beilagen 3,5,9,13, der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 21.12.2004 betreffend Dr. K GmbH; vgl. Angaben des GF S.10-13 der Niederschrift der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH vom 21.12.2004); Somit hat GF, der diese Unterlagen vorgelegt hat, 1997 und 1998 die Verhältnisse auf dem Ziegelmarkt in Kroatien studiert. Auch dies indiziert die Richtigkeit seiner Behauptungen betreffend das Projekt Dalmatien.

d.) Landkarten betreffend die Umgebung von ZG und NX, Dalmatien, Kroatien:

Z.B. Karte der Umgebung von ZG mit Fax- Datum vom 10.8.1999; Landkarte betreffend die Liegenschaft, die als Produktionsstätte vorgesehen war; Karte mit der Umgebung von NX; Karte mit der Umgebung von RAC, ca 3 km von NX entfernt; Skizze über ein Rohstoffgebiet in NX (Beilagen 6,14,15,16, 25 zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 21.12.2004 betreffend Dr. K GmbH; vgl. Angaben des GF S.10-13 der Niederschrift der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH vom 21.12.2004). Auf Grund dieser Karten ist glaubhaft, dass GF, der diese Karten vorgelegt hat, jedenfalls 1999 die geografischen Verhältnisse in jenem Gebiet (ZG – NX in Kroatien) studiert hat, von dem er

angegeben hat, hier versucht zu haben, ein Ziegelwerk zu errichten. Auch dies indiziert die Richtigkeit seiner Angaben betreffend das Projekt Dalmatien.

e.) Behördliche Urkunden betreffend bestimmte Liegenschaften: z.B: Grundbuchsauszug betreffend die Gemeinde POC in der Nähe von NX, Kroatien; amtliche Veröffentlichungen betreffend das Gewerbegebiet von POC in der Nähe von NX, Kroatien mit Fax- Datum vom August 1999 (Beilagen 18, 23, 24 der o.e. Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 21.12.2004 betreffend Dr. K GmbH; vgl. Angaben des GF S.10-13 der Niederschrift der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH vom 21.12.2004). Aus diesen Urkunden folgt, dass sich GF, der diese Urkunden vorgelegt hat, mit den rechtlichen Verhältnissen von Grundstücken in der Umgebung von NX, Kroatien, befasst haben muss. Auch dies indiziert die Richtigkeit seiner Angaben betreffend das Projekt Dalmatien.

Auf Grund der von GF vorgelegten Urkunden (a-e) besteht kein Zweifel an der Richtigkeit seiner Angaben über seine Versuche, 1996-1999 in Dalmatien, Kroatien, ein Ziegelwerk zu errichten.

2.5.) Rollenofen:

Dass der Rollenofen ursprünglich, dh seit seiner Herstellung im Jahr 1986, im Eigentum der DI K KG, aus der später die KEO GmbH und Co KG hervorging, stand, folgt daraus, dass dieser Ofen zu jenen Wirtschaftsgütern der KEO GmbH und Co KG gehört, die 1988 zu Gunsten der SBank FE gepfändet worden sind (Akt 11 E 58 BG CC; Gutachten des DI PET vom 16.6.1989 in diesem Exekutionsverfahren).

Dass die SBank FE diesen Rollenofen 1989 von der KEO GmbH und Co KG erworben hat, ergibt sich aus dem Antrag des SBank FE vom 10.8.1989 im Verfahren 11 E 58 BG CC und dem Beschluss des BG CC vom 11.9.1989 im Verfahren 11 E 58.

Dass die KEC GmbH diesen Rollenofen 1989 von der SBank FE erworben hat, ergibt sich aus der Aussage des GF (mündliche Verhandlung betreffend Dr. K GmbH, S. 15), die im Einklang mit folgenden Beweismitteln steht: Die von der SBank FE gepfändeten und erworbenen Wirtschaftsgüter, unter denen sich der Rollenofen befand, hatten 1989 einen Verkehrswert von 597.300 S und waren im Gutachten des DI PET vom 16.6.1989 erwähnt (Gutachten des DI PET vom 16.6.1989 im Verfahren 11 E 58 BG CC). Bei den Aktiven der 1989 neu gegründeten KEC GmbH befand sich laut Jahresabschlüssen 1989 und 1990 ein Handelswarenvorrat, der mit 660.640 S bewertet worden ist. Da dieser Wert von 660.640 S größenordnungsmäßig dem Wert von 597.300 S laut Gutachten DI PET sehr ähnlich ist, erscheint es nahe liegend, dass die KEC GmbH die Wirtschaftsgüter erworben hat, die im Gutachten des DI PET vom 16.6.1989 enthalten waren. Da sich unter diesen Wirtschaftsgütern auch der Rollenofen befunden hat, muss die KEC GmbH auch den Rollenofen erworben haben. Da der

Handelswarenvorrat von 660.640 S bereits im ersten Jahresabschluss der KEC GmbH 1989 enthalten war, muss die KEC GmbH diese Wirtschaftsgüter, darunter auch den Rollenofen, 1989 erworben haben. Daher erscheint die Behauptung des GF (mündliche Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH, S. 15), die KEC GmbH habe den Rollenofen 1989 erworben, glaubhaft.

Dass die KEC GmbH das wirtschaftliche Eigentum am Rollenofen 1991 verloren haben muss, ergibt sich aus ihren Jahresabschlüssen. Der Rollenofen muss Teil des Handelswarenvorrates von 660.640 S der KEC GmbH gewesen sein. Der Handelswarenvorrat von 660.640 S war nur laut Jahresabschlüssen der KEC 1989 und 1990 im Aktivvermögen der KEC enthalten, jedoch nicht mehr laut Jahresabschluss 1991. Somit muss die KEC 1991 das wirtschaftliche Eigentum an diesem Handelswarenvorrat samt Rollenofen verloren haben.

Dass GF den Rollenofen damals erworben hat, ohne etwas dafür bezahlen zu müssen, ergibt sich aus dem Berufungsvorbringen (Berufung der Dr. K GmbH vom 2.11.1998), welches glaubhaft erscheint, weil der Rollenofen damals auf Grund des Brandes 1989 noch beschädigt gewesen sein muss (vgl. Schreiben des GF vom 27.2.1989 an den Generaldirektor der VU Versicherung). Dass ein beschädigtes Wirtschaftsgut unentgeltlich übertragen werden könnte, z.B. um Entsorgungskosten zu sparen, wie dies von der Dr. K GmbH in ihrer Berufung vom 2.11.1998 angedeutet wurde, erscheint im Rahmen der Lebenserfahrung.

Zwar hat die KEC GmbH der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH im Jänner 1991 130 Ziegeleimaschinen verkauft (Rechnung der KEC GmbH vom 31.1.1991), es ist aber nicht anzunehmen, dass auch der Rollenofen Gegenstand dieses Verkaufes war, weil der Rollenofen keine Ziegeleimaschine ist (Vorhalt vom 9.5.2005, unbestritten). Der Rollenofen wurde nur zum Schnellbrand von Ofenkacheln, nie jedoch als Ziegeleimaschine verwendet (Aussage des GF am 11.2.2005 in der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH, S. 15, 17). Diese Aussage steht im Einklang mit dem Umstand, dass der Rollenofen 1986 hergestellt worden ist (vgl. Gutachten des DI PET vom 16.6.1989) und damals das ehemalige Ziegelwerk schon seit 1980 nicht mehr betrieben worden ist (Aussagen des GF vom 11.2.2005, S. 4).

Dass es nach Ansicht des Referenten kein Beweismittel gibt, welches dafür spricht, dass der Rollenofen vor den strittigen Geschäften bereits im Eigentum der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH war, wurde dem Finanzamt vorgehalten und blieb unbestritten (mündliche Verhandlung vom 20.9.2005 betreffen GF, S. 2).

Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass der Rollenofen 1991 von GF erworben worden ist, ohne dass dieser der vorherigen Eigentümerin, der KEC GmbH, etwas dafür zu bezahlen hatte.

Dass der Rollenofen 1989 beschädigt und später repariert worden sein muss, ergibt sich insbesondere aus dem Schreiben des GF an den Generaldirektor der VU Versicherung vom 27.2.1989 (AB betreffend BP bei GF, S. 30) und dem Umstand, dass er 1996 und 1999 2 Interessenten angeboten worden ist (Anbot an die VXE GmbH vom 5.2.1996, vorgelegt von GF in der mündlichen Verhandlung vom 21.12.2004 betreffend die Dr. K GmbH; Schreiben an Herrn SCX vom 13.12.1999 = Beilage zum Schreiben des GF vom 7.2.2005). Er muss daher 1996 bereits im reparierten Zustand gewesen sein. Da die strittigen Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis 1995 ausgestellt worden sind, bestehen wegen der zeitlichen Nähe zum Verwertungsversuch 1996 keine Bedenken, bereits ab dem Jahr 1995 von der Fertigstellung der Reparatur des Rollenofens auszugehen (so auch Schreiben des GF vom 19.12.2004, S. 4). Da der GF den Rollenofen 1991 erworben hat und ihn bis 1995 wieder repariert hat, konnte er diesen auch 1995 an die Dr. K GmbH liefern und ihn 1995 im Namen der Dr. K GmbH weiter an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH liefern.

Der Rollenofen wurde in den strittigen Rechnungen nicht überbewertet (Vorhalt vom 9.5.2005, insbesondere s. 9 und 10, insoweit unbestritten).

2.6.) Zum Betrag von 393.517 S, der beim Rechnungsbetrag von 2,854.000 S den 1994 der Ziegelwerk ARG GmbH verkauften Wirtschaftsgütern zuzuordnen ist:

Beim Rechnungsbetrag von 2,854.000 S laut Rechnung der Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH vom 30.12.1995 sind 1,600.000 den Ziegeleimaschinen zuzuordnen (berichtigte Rechnung der Dr. K GmbH vom 31.12.1995, vorgelegt am 21.12.2005). Beim Betrag von 1,600.000 S entfällt ein Teilbetrag von 393.517 S auf jene Wirtschaftsgüter (100 Trocknerwagen, 2 Abluftventilatoren) , die im Dezember 1994 verkauft worden sind:

Diese Feststellung gründet sich auf folgende Umstände: Der Betrag von 1,600.000 S entspricht größenordnungsmäßig dem gemeinen Wert der Ziegeleimaschinen, die von der Rechnung vom 30.12.1995 der Dr. K GmbH erfasst sind [Schreiben des UFS an das Finanzamt vom 7.4.2005 mit Beilagen; berichtigte Rechnung der Dr. K GmbH an die IMN K GmbH (heute: KIK und KÖ Erzeugungs GmbH) vom 31.12.1995]. Allerdings ist in diesem Betrag noch der Preis jener 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren enthalten, die bereits 1994 an die Ziegelwerk ARG GmbH verkauft worden sind (Punkt 2.1.c). Da diese 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren um 393.517 S 1994 verkauft worden sind, ist anzunehmen, dass dieser Verkaufspreis ident mit ihrem gemeinen Wert ist. Daher entfällt beim Betrag von 1,600.000 S ein Teilbetrag von 393.517 S auf die Wirtschaftsgüter, die 1994 an die Ziegelwerk ARG GmbH verkauft worden sind.

2.7.) Zur Behauptung des UFS im Schreiben vom 9.5.2005, die Projektarbeiten "Syrien" (= Projektarbeiten "Engineering Werksplanung") seien erst nach dem Jahr 2000 angefertigt

worden, hätten daher 1994 und 1995 noch nicht existiert und hätten daher 1994 und 1995 nicht verkauft werden können: Diese Sachverhaltsannahme gründete sich darauf, dass die Dr. K GmbH, vertreten durch GF, im Bedenkenvorhalt vom 24.7.2000 zur Konkretisierung der Leistungen betreffend das "Projekt Syrien" aufgefordert worden ist und dieser Aufforderung erst im Dezember 2004 und Jänner 2005 durch Vorlage der Pläne entsprochen hat.

Diese Sachverhaltsannahme wird nicht aufrecht erhalten: Es ist nicht zweifelhaft, dass GF 1996 – 1999 versucht hat, in Kroatien ein Ziegelwerk (= Projekt Dalmatien) zu errichten. Dass er bereits dafür die strittigen Pläne benötigt hat, erscheint nahe liegend: Da er versucht hat, in der kroatischen Gemeinde NX (später – 1999- in POC in der Nähe von NX) ein Ziegelwerk zu errichten, muss dies zwangsläufig die Notwendigkeit nach sich gezogen haben, den Vertretern der Gemeinde NX (später POC) darzulegen, wie dieses Ziegelwerk aussehen sollte. Dass GF dafür die strittigen Pläne benötigt hat, erscheint nahe liegend. Da er 1996 – 1999 ein Ziegelwerk in Kroatien errichten wollte, erscheint es äußerst wahrscheinlich, dass er auch die Pläne gehabt hat, die er gebraucht hätte, um dieses Werk bauen zu können. Die strittigen Pläne waren daher 1996 – 1999 vorhanden. Dafür, dass sie 1994 und 1995 noch nicht vorhanden sein könnten, gibt es keine Beweise.

GF hat dargelegt (mündliche Verhandlung betreffend Dr. K GmbH vom 11.2.2005, S. 25), er habe eine mündliche Verhandlung beantragt und deshalb entschieden, erst in der mündlichen Verhandlung zu antworten. Ein Motiv hierfür hat GF ebenso bekannt gegeben: Er habe schon während der Betriebsprüfung alles detailliert erklärt, dies sei auch ein Grund dafür, dass er auf die Vorhalte im Berufungsverfahren nicht mehr geantwortet habe (Niederschrift vom 17.10.2005, S. 6).

Tatsächlich gibt es einen Hinweis dafür, dass Teile des Vorbringens des GF oder der Dr. K GmbH gegenüber dem Finanzamt von den Organwaltern des Finanzamtes nicht protokolliert worden sind: In der Berufungsvorentscheidung vom 11.4.2002 betreffend die Dr. K GmbH hat das Finanzamt dargelegt (S. 8), GF habe im Prüfungsverfahren wiederholt versucht, einfache Sachverhalte durch tiefgreifende technische Ausführungen zu verkomplizieren, ohne durch Vorlage konkreter Beweise zur Sachverhaltsaufklärung beizutragen.

Aus diesem Argument des Finanzamtes ist ersichtlich, dass GF während der Betriebsprüfung tiefgreifende technische Ausführungen vorgebracht hat. Solche technischen Ausführungen des GF wurden allerdings vom Finanzamt nicht dokumentiert. Daraus folgt, dass die Angaben des GF nicht vollständig protokolliert worden sind.

Dies lässt die jahrelange Weigerung des GF und der Dr. K GmbH, den Bedenkenvorhalt vom Juli 2000 zu beantworten, und zu erklären, worin das "Projekt Syrien" bestanden hat,

verständlich erscheinen, ohne anzunehmen, dass die "Projektarbeiten Syrien" damals noch nicht existierten.

2.8.) Die Angaben, soweit sie dem GF zuzurechnen sind, waren nicht immer widerspruchsfrei im Vergleich zu anderen Aussagen des GF oder anderen Beweismitteln:

a.) GF hat in der mündlichen Verhandlung vom 28.6.2005 betreffend GF sinngemäß ausgesagt (S. 6,12,20), es sei ihm 1985 klar gewesen, dass es in CC keine Ziegelerzeugung der GF – Gruppe mehr geben werde. Diese Aussage steht im Widerspruch zu den Angaben des GF in der mündlichen Verhandlung betreffend Dr. K GmbH vom 11.2.2005, S. 29. Damals sagte er, er habe noch bis 1988 die Absicht gehabt, mit der Ziegelerzeugung wieder zu beginnen. Diese mangelnde Homogenität der Angaben des GF betrifft ein Sachverhaltselement von untergeordneter Bedeutung und ist durch die lange Zeitdauer, die zwischen den Aussagen (Jahr 2005) und den vom GF erwähnten Ereignissen (1985-1988) stehen, erklärbar. GF hatte offenbar insoweit Erinnerungslücken.

b.) GF sagte am 11.2.2005 in der mündlichen Verhandlung betreffend die Dr. K GmbH (S 29 der Niederschrift), er habe 1985 – 1988 die Absicht gehabt, die Ziegelerzeugung wieder zu betreiben. Diese Behauptung steht nicht im Einklang mit den Behauptungen im Strafverfahren beim LG CC gegen GF, 18 EVr 2320/91, Hauptverhandlung vom 25.8.1993, AB Dr. K GmbH S. 54: Im Strafverfahren sagte GF, er habe ab 1980 die Ziegelerzeugungsanlage erweitert, um sie verkaufen zu können. Diese Anlage sei nicht dazu bestimmt gewesen, Ziegel zu produzieren, sie sei nur ausgebaut worden, um verkauft zu werden.

Für diese mangelnde Homogenität der Angaben gilt dieselbe Beurteilung wie zu Punkt a.) Es handelt sich um Erinnerungslücken von untergeordneter Bedeutung.

c.) In der Berufung vom 2.11.1998 erwähnte die Dr. K GmbH, dass die Planungsunterlagen, die die KEC GmbH ursprünglich erworben habe (Anm: Pläne aus dem Projekt "Westukraine – Ushgorod = "Projektarbeiten für vollautomatische Ziegelindustrie" laut Rechnung der KEO GmbH vom 10.1.1990), nur den Produktionsbereich 1 (Materialaufbereitung und Formgebung) einer Ziegelerzeugungsanlage betroffen hätten. Diese Behauptung steht im Widerspruch zu denselben Plänen aus dem Projekt "Westukraine – Ushgorod", die am 10.11.2005 von GF vorgelegt wurden und alle drei Produktionsbereiche einer Ziegelerzeugungsanlage betroffen haben. GF hat in der Verhandlung vom 20.9.2005 betreffend GF, S. 11, ausgesagt (auch in der Vernehmung am 10.11.2005, S. 14), dass die KEC 1990 von der KEO GmbH das gesamte Projekt, somit die gesamten Pläne (dh Pläne, die die Produktionsbereiche 1-3 einer Ziegelerzeugungsanlage betreffen) aus dem Projekt "Westukraine – Ushgorod" erworben hat.

Die Dr. K GmbH hat somit über einen Sachverhalt, der sich im Jahr 1990 ereignet hat (Erwerb der Projektunterlagen "Westukraine – Ushgorod" = "Projektarbeiten für vollautomatische

Ziegelindustrie" durch die KEC GmbH laut Rechnung der KEO GmbH vom 10.1.1990) in ihrer Berufung im Jahr 1998 unrichtige Angaben gemacht, weil die KEC 1990 Projektunterlagen aus dem Projekt Westukraine erworben hat, die alle drei Produktionsbereiche einer Ziegelerzeugungsanlage betrafen und nicht, wie in der Berufung behauptet, nur den Produktionsbereich 1. GF hat diese Berufung nicht verfasst und auch nicht unterschrieben. Allerdings kann der Verfasser der Berufung diese nur durch Rücksprache mit GF verfasst haben. Dass der Verfasser der Berufung in dieser die Angaben des GF vollständig und unverfälscht wiedergegeben hat, soweit die Frage der Planungsunterlagen, die die KEC erworben hat, berührt ist, ergibt sich aus dem Schreiben des GF vom 19.12.2004, S. 4 und 5, in welchem dieser ebenso fälschlich behauptet, die KEC habe nur ein Projekt (dh Pläne) für den Produktionsbereich 1 erworben.

Die widersprüchlichen Angaben über den Inhalt des Projektes "Westukraine", welches der KEC GmbH 1990 verkauft worden ist, sind dadurch erklärbar, dass Gf zum Zeitpunkt der Verfassung der Berufung vom 2.11.1998 und des Schreibens vom 19.12.2004 in die Planung "Westukraine" nicht Einsicht nahm und die falschen Angaben über den Inhalt des der KEC überlassenen Projektes aus seiner lückenhaften Erinnerung machte (vgl. Angaben des GF vom 10.11.2005, S. 15).

2.9.) Zur Reduktion des Wertes des Projektes Syrien = Engineering Werksplanung um 42.000 S pro Lieferung

Dem Schreiben des UFS vom 12.12.2005 lag die Annahme zu Grunde, dass der Preis des Projektes Syrien bei der Lieferung durch die Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH ein anderer sei als der Preis dieses Projektes bei der Lieferung durch GF an die Dr. K GmbH. Diese Annahme wird nicht aufrecht erhalten.

Das Entgelt für das Projekt Syrien, wie es an die Dr. K GmbH in Rechnung gestellt wurde, betrug 504.000 S. In der Rechnung der Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH vom 30.12.1995 (Gesamtentgelt 2,854.000 S) ist nicht dargestellt worden, welcher Anteil des Entgeltes dem Projekt "Engineering Werksplanung" zuzuordnen ist. Die Dr. K GmbH hat allerdings in ihrer berichtigten Rechnung vom 31.12.1995 (Berichtigungsdatum 10.11.2000) betreffend dieselbe Lieferung bekannt gegeben, dass auf die Werksplanung (= Projekt Syrien) ebenso 504.000 S entfiel. Gegen die Richtigkeit dieser Information bestehen keine Bedenken, da der Wert des Projektes Syrien jedenfalls in dieser Größenordnung anzusetzen ist (Punkt 2.3.c bb).

Die Zeichnung Nr. 6, datiert vom 18.12.1989, entspricht in den wesentlichen Punkten den Zeichnungen Nr. 9 und 19 des Projektes Syrien (Aussagen DI Körbitz vom 10.11.2005, S. 9 und 13). Die Zeichnung Nr. 6 wurde bereits 1991 von der KEC GmbH an die KIK und KÖ

Erzeugungs GmbH geliefert und konnte daher 1994 und 1995 nicht von GF neuerlich der Dr. K GmbH und von dieser nicht der KIK und KÖ Erzeugungs GmbH geliefert werden. Der gemeine Wert der Leistung "Projekt Syrien – Engineering Werksplanung 1994 und 1995 " reduziert sich daher jedenfalls um den gemeinen Wert der Zeichnungen Nr. 9 und 19 des Projektes Syrien.

Das Projekt Syrien umfasste 24 Zeichnungen, wobei die Zeichnungen Nr. 9 und 19 wegen ihrer Identität in den wesentlichen Punkten nur als 1 Zeichnung gezählt werden. Der Preis des Projektes Syrien 1995 betrug 504.000 S netto. Der gemeine Wert der Zeichnungen Nr. 9 und 19 in den Jahren 1994 und 1995 wird daher in Bezug auf die Lieferung des GF an die Dr. K GmbH und in Bezug auf die Lieferung durch die Dr. K GmbH an die KIK und KÖ Erzeugungs GmbH in Höhe von 21.000 S netto pro Lieferung ($504.000 \text{ S} : 24$) geschätzt.

Da die Pläne des Projektes Ukraine nicht vollständig vorgelegt werden konnten – von ungefähr 7 Plänen fehlte jedenfalls einer (Aufstellung "Projekt Westukraine – Ushgorod", vorgelegt am 10.11.2005; Aktenvermerk vom 12.12.2005) – und da nicht genau bekannt ist, wie viele Pläne das Projekt Ukraine überhaupt umfasst hat, wird davon ausgegangen, dass es sich beim Plan Nr. 6 nicht um den einzigen doppelt verrechneten Plan handelte. Es wird daher zusätzlich zur oben erwähnten Wertreduktion von 21.000 ein Sicherheitszuschlag von 100 % angesetzt. Der gemeine Wert des Projektes Syrien reduziert sich daher bei der Lieferung an die Dr. Körbitz GmbH und bei der Lieferung an die Keramik und Kachelöfen Erzeugungs GmbH um 42.000 S je Lieferung.

3.) rechtliche Beurteilung:

Die strittigen Geschäfte haben sich tatsächlich ereignet. Lediglich der Verkauf der Projektunterlagen mit der Bezeichnung "Syrien" erfolgte wegen der zum Teil doppelten Verrechnung von Plänen zu einem um 42.000 S überhöhten Preis. Die rechtlichen Auswirkungen dieser Tatsache sind bei Punkt 4 dargestellt.

Die Lieferung der Ziegeleimaschinen erfolgte in Bezug auf 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren nicht 1995, sondern schon 1994. Daraus ergeben sich folgende abgabenrechtliche Konsequenzen:

Die von GF für 1995 erklärten Umsätze sind im Zusammenhang mit dieser Lieferung nicht zu korrigieren. Diese Lieferung betreffend die 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren erfolgte im Dezember 1994. Eine Rechnung, die u.a. auch diese Lieferung zum Gegenstand hatte, hat GF aber erst im Jahr 1995 ausgestellt [Rechnung des GF an die KIK K KOfabrik GmbH (richtig: Dr. K GmbH) vom Dezember 1995] und im Jahr 2000 berichtigt. Die Steuerschuld in Bezug auf diese im Dezember 1994 erfolgte Lieferung der 100 Trocknerwagen und 2 Abluftventilatoren entstand daher erst im Jahr 1995 (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a UstG 1994).

Der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens des GF, das GF zuletzt 1995 betrieben hat, ist in CC gewesen. Er hat daher von CC aus 1995 sein Unternehmen zuletzt betrieben. Daher ist das Finanzamt CC zur Erlassung des bekämpften Bescheides zuständig gewesen (Bedenkenvorhalt vom 13.9.2005, auf welchen verwiesen wird).

4.) Bemessungsgrundlagen, Gutschrift:

Umsatz laut FA	738.000 S
Erhöhung laut UFS	2,814.000 S
Umsatz laut Bw.	3,552.000 S
Minderung laut UFS betreffend Projekt Syrien	-42.000 S
Umsatz laut UFS	3,510.000 S

Eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung in Bezug auf die leicht (um 42.000 S netto) überhöhte Rechnung des GF an die Dr. K GmbH vom 31.12.1995 betreffend das Projekt Syrien war aus folgenden Gründen nicht anzunehmen:

GF stellte der Dr. K GmbH die Planungsarbeiten "Projekt Syrien" in Höhe von 504.000 S + 20 % Ust (100.800 S) in Rechnung. Allein auf Grund dieser Rechnung ergäbe sich eine Umsatzsteuerschuld von 100.800 S und ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe.

Beim GF wird die Umsatzsteuerschuld durch die vorliegende Berufungsentscheidung in Bezug auf die Lieferung des "Projektes Syrien" an die Dr. K GmbH wegen der Minderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage in Höhe von 42.000 S um 8.400 S gemindert. Die Umsatzsteuerschuld des GF, die sich allein auf Grund der Lieferung des Projektes Syrien an die Dr. K GmbH ergäbe, reduziert sich daher auf 92.400 S.

Bei der Rechnungsempfängerin Dr. K GmbH kommt es durch die Berufungsentscheidung betreffend die Dr. K GmbH vom heutigen Tag (siehe Punkt 4 der Berufungsentscheidung vom heutigen Tag an die Dr. K GmbH) zu einer Reduktion des Vorsteuerabzuges von ebenso 8.400 S. Da der Vorsteuerabzug auf Grund der Lieferung des Projektes Syrien an die Rechnungsempfängerin Dr. K GmbH gleich hoch ist wie die Umsatzsteuerschuld des GF auf Grund derselben Lieferung, besteht jedenfalls kein Anlass für die Anwendung von § 11 Abs 14 UstG 1994.

Klagenfurt, am 1. Februar 2006