



Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0614-I/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch die WT-GmbH, vom 16. Jänner 2007 und 8. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes US vom 15. Mai 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

Der Berufung gegen die Sachentscheidung betreffend Neufestsetzung der Einkommensteuer für dass Jahr 2000 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

1.1) Die BCI GmbH (in der Folge kurz BC-GmbH), die ursprünglich den Firmennamen GIB GmbH trug, ist im Jahr 1993 gegründet worden und mit Generalversammlungsbeschluss vom 2. Juli 1999 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt worden. Die BC-GmbH und in der Folge die BCI AG (in der Folge kurz BC-AG) beschäftigten sich in ihrem Kernabsatzfeld mit der Erzeugung und dem Vertrieb von großflächigem Digitaldruck und hatten verbundene Unternehmen im In- und Ausland. Gründungsaktionäre der BC-AG waren die bisherigen

8 Gesellschafter der BC-GmbH. Das Grundkapital der BC-AG entsprach dem Stammkapital der BC-GmbH von 100.000 €, das in 10.000 Namensaktien aufgeteilt worden ist. Die Gesellschafter der BC-GmbH erhielten jene Anzahl an Stammaktien, deren anteiliger Betrag des Grundkapitals dem Nominalbetrag seiner Stammeinlage entsprach. Der Bw war nicht Gesellschafter der BC-GmbH und somit auch nicht Gründungsmitglied der BC-AG. Er war jedoch in der Zeit vom 1. August 1999 bis 7. April 2000 Prokurist und vom 1. Jänner 2000 bis 29. September 2001 Vorstandsmitglied der BC-AG. Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 3. September 2002 wurde der Konkurs über das Vermögen der BC-AG eröffnet und am 4. Februar 2006 die amtswegige Löschung der Firma nach § 40 FBG vorgenommen.

1.2) Aufgrund einer am 23. August 2000 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien von einem Aktienkäufer erstatteten Anzeige über seinem Aktienerwerb der BC-AG und weiteren Recherchen im Zuge einer Betriebsprüfung bei einem Mitaktionär der BC-AG, stellte der Prüfer (anhand eines mit 5. Juni 2000 datierten „Letter of Intent“ mit der HG-Invest GmbH sowie eines Kaufvertrages mit der O Privatstiftung vom 6. Juli 2000) fest, dass 5 Aktionäre der BC-AG insgesamt 2.310 Aktien der BC-AG um 39.999.980 ATS verkauft haben, wobei davon vom Bw 742 Aktien um 12.848.472 ATS verkauft worden sind.

Der Prüfer teilte dem Finanzamt mit, dass der Bw die im Jahr 2000 veräußerten Aktien erst zwischen dem 8. Juli und 23. Dezember 1999 erworben haben kann, da er laut Hauptversammlungsprotokoll vom 8. Juli 1999 noch nicht als Aktionär ausgewiesen sei sondern erst im Teilnehmerverzeichnis zur Hauptversammlung vom 23. Dezember als Aktionär mit 742 Aktien angeführt sei.

Dem Bw wurde daher vom Finanzamt mit Schreiben 27. September 2006 mitgeteilt, dass aufgrund der im Jahr 2000 um 12.848.742 ATS verkauften 742 Aktien zu klären sei, ob Spekulationseinkünfte zu versteuern seien. Er wurde daher ersucht, eine Gewinnermittlung (Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben) für das Jahr 2000 vorzulegen und die Aufwendungen anhand der entsprechenden Unterlagen (Kaufverträge, Finanzierung, Zahlungsfluss, u.dg) nachzuweisen.

1.3) Da der Bw dieser Aufforderung trotz Fristverlängerungen nicht nachkam, setzte das Finanzamt nach Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2000 mit Einkommensteuerbescheid vom 20. Dezember 2006 Spekulationseinkünfte im Schätzungswege unter Ansatz von Anschaffungskosten von 3.639.472 ATS mit 9.209.000 ATS fest. In der Begründung führt das Finanzamt aus, aufgrund einer vorliegenden Kontrollmitteilung sei der Aktienerwerb in der Zeit zwischen 8. Juli und

23. Dezember 1999 erfolgt (lt. HV-Protokolle v. 8.7.1999 und 23.12.1999). Da keine Angaben über den Erwerbspreis gemacht worden seien, werde der Ankaufspreis mit 3.639.472 ATS geschätzt und vom Verkaufserlös von 12.848.472 ATS in Abzug gebracht, sodass sich ein Spekulationsgewinn von 9.209.000 ATS ergebe.

1.4) Mit Schreiben vom 16. Jänner 2007 erhob der Bw sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den neuen Einkommensteuerbescheid für 2000 Berufung. Er habe diese Aktien spätestens bis 5. Juli 1999 angeschafft und am 6. Juli 2000 (also außerhalb der Spekulationsfrist) weiterveräußert. Ein Spekulationstatbestand liege somit nicht vor. Er sei ein Hochwasseropfer in R, entsprechende Nachweise seien daher nicht mehr vorhanden und müssten nachbeschafft werden. Zur Vorlage dieser Nachweise ersuche er um eine Nachfrist bis 16. Februar 2007. Am 21. Februar 2007 legte er einen Auszug aus dem Aktienbuch der BC-AG und ein Schreiben der RA SB & Partner vom 20. Februar 2007 vor, die dem Bw diesen Auszug übermittelt haben und in einem Begleitschreiben bestätigen, dass aufgrund ihrer Unterlagen dieser Auszug richtig sei. Der Bw führte ergänzend aus, er scheine im Aktienbuch per 5. Juli 1999 als Inhaber der Zwischenscheine (Nr. 8.557 – 9.278) auf. Sowohl Aktien als auch Zwischenscheine seien echte Wertpapiere im Sinne des Wertpapierrechts. Zwischenscheine als vorläufige Verbriefungen von Mitgliedschaften müssten auf Namen lauten. Per 20. Mai 1999 sei die Zwischenscheinnummer 14 auf 19 geändert worden, per 30. Juni 2000 sei der Zwischenschein Nr. 19 eingezogen und anstelle dessen sei der Zwischenschein 19a und 19b ausgegeben worden. Diese Zwischenscheine habe er am 6. Juli 2000 indossiert (veräußert) und weitergegeben. Am 6. Juli 2000 scheine nunmehr für die Zwischenscheine 19a die CA-Invest und für die Zwischenscheine Nr. 19b E.O. auf. Aus dem Auszug des Aktienbuches sei eindeutig ersichtlich, dass er am 5. Juli 1999 Inhaber der Wertpapiere gewesen sei und diese am 6. Juli 2000 und somit außerhalb der Spekulationsfrist indossiert und weitergegeben habe. Die Übertragung der Zwischenscheine erfolge nach Maßgabe der Allgemeinen Bestimmungen für Orderpapiere und den besonderen Bestimmungen des § 61 Aktiengesetzes. Sie würden durch Indossament übertragen, was laut Auszug aus dem Aktienbuch am 6. Juli 2000 geschehen sei. Anschaffung und Veräußerung seien somit außerhalb der Jahresfrist erfolgt. Die Voraussetzungen des § 30 EStG würden daher nicht vorliegen.

1.5) Mit Bescheiden vom 15. Mai 2007 hob das Finanzamt sowohl den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid als auch den Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2000 auf, weil nach Ansicht des Finanzamtes im oben angeführten Wiederaufnahmebescheid der Wiederaufnahmegrund nicht hinreichend dargestellt worden sei. Gleichzeitig nahm es das

Verfahren betreffend Einkommensteuer für 2000 neuerlich wieder auf und erließ einen neuen, mit dem Bescheid vom 20. Dezember 1999 identen Einkommensteuerbescheid für 2000.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw mit Schreiben vom 8. Juni 2007 neuerlich Berufung, wiederholte sein bisheriges Vorbringen und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

1.6) Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinbarung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Ergänzend führte das Finanzamt im Vorlagebericht aus, nach ihrer Ansicht könne die Anschaffung der Aktien frühestens zum Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung der GmbH in eine AG ins Firmenbuch am 6. August 1999 erfolgt sein. Übertragungen von Aktien vor Eintragung der Aktiengesellschaft ins Firmenbuch seien verboten und unwirksam. Der Erwerber werde nicht Aktionär und zwar weder im Verhältnis zum Überträger noch zur Vor-AG. Die Aktien seien nicht erwerbsfähig. Sohin sei die Veräußerung der Aktien innerhalb der Einjahresfrist der Spekulationsbesteuerung zu unterziehen.

1.7) Über Vorhalt des Referenten, in dem der Bw im Wesentlichen ersucht worden ist, seine Behauptungen, wonach der An- und Verkauf der Aktien (Zwischenscheine) außerhalb der Jahresfrist erfolgt sein soll, nachzuweisen und zu belegen, legte der steuerliche Vertreter des Bw eine Reihe von Unterlagen vor und führte in seinem Schreiben vom 19. Jänner 2001 zusammengefasst aus, nach den Angaben im Firmenbuch (FN yyyy) habe am 2. Juli 1999 die außerordentlich Generalversammlung der BC-GmbH stattgefunden, in der die formwechselnde Umwandlung der Gesellschaft in eine Aktiengesellschaft beschlossen worden sei. Der Notar Dr. P habe am 8. Juli 1999 lediglich die Übereinstimmung der Abschrift mit der Urschrift bestätigt. Im o.a. Generalversammlungsbeschluss vom 2. Juli 1999 sei der Bw nicht angeführt.

Weiters bestehe ein Vertrag vom 8. Juli 1999 zwischen der GZ AG, der BC-AG und deren Gesellschaftern, bei denen unter § 1 die am 8. Juli 1999 bestehenden Beteiligungsverhältnisse angeführt seien, darunter jenes vom Bw mit 822 Aktien. Dies widerspreche der Argumentation des Finanzamtes, wonach der Aktienerwerb zwischen 8. Juli 1999 und 23. Dezember 1999 erfolgt sei, da zum einen am 8. Juli 1999 keine Hauptversammlung stattgefunden habe, sondern es sich dabei um die Generalversammlung von 2. Juli 1999 handle und zum anderen lt. GZ Vertrag von 8. Juli 1999 der Bw bereits Gesellschafter gewesen sei.

Nach § 61 Abs. 5 AktG seien Zwischenscheine in einem Aktienbuch zu führen, in dem die aktuelle Aktionärsstruktur und deren Veränderungen zu verzeichnen seien. Das Aktienbuch in der Serie 1 (mit den Stücknummernnummern 1 bis 10.000) vom 2. Juli 1999 spiegle die Beteiligungsverhältnisse der außerordentlichen Generalversammlung vom 2. Juli 1999 wider. Die darauf folgende, geänderte und erweiterte Gesellschafterstruktur der Serie 2 vom 5. Juli 1999 (Stücknummern Nr. 1 bis 10.000) stimme 1:1 mit der Gesellschafterstruktur laut GZ Vertrag vom 8. Juli 1999 überein. Auch dies würde die Angaben des Aktienbuches nachweisen. Die nächste Gesellschaftsänderung habe erst am 20. August 1999 stattgefunden (3. Serie). Laut Aktienbuch vom 5. Juli 1999 habe der Bw 822 Zwischenscheine Nr. 11 (Stücknummern 7.151 bis 7.250) und Nr. 14 (Stücknummern 8.557 bis 9.278) besessen. Diese Besitzverhältnisse stünden im Einklang mit dem GZ Vertrag vom 8. Juli 1999.

Aufgrund des Hochwassers im Jahr 2005, welches einen Großteil der Unterlagen des Bw vernichtet habe, sei er zusätzlich zum bestehenden Aktienbuch auf die Dokumentation anhand der zu diesem Zeitpunkt stattgefundenen Parallelerwerbe angewiesen. In diesem Zusammenhang werde auf den Parallelfall zu diesem Sachverhalt (Agnes Sa und Ferdinand Sa) verwiesen. So habe Agnes Sa am 5. Juli 1999 die in der zweiten Serie des Aktienbuches verzeichneten Zwischenscheine mit den Stücknummern 7.751 bis 8.556 erworben. Es werde in diesem Fall auf die Ausführungen von SB & Partner verwiesen, aus dem hervorgehe, dass Agnes Sa am 5. Juli 1999 Eigentümerin der 806 Anteile Nr. 7751 bis 8556 gewesen sei. Auch diese Angaben würden vollinhaltlich mit dem Aktienbuch übereinstimmen, insbesondere die Datumsangabe 5. Juli 1999. Auch Agnes Sa habe laut Generalversammlungsprotokoll vom 2. Juli 1999 keine Geschäftsanteile an der damaligen BC-GmbH besessen.

Dass am 5. Juli 1999 die Eintragung der Aktiengesellschaft ins Firmenbuch noch nicht erfolgt sei, die Zwischenscheine rechtlich noch nicht gültig gewesen seien, ändere nichts am wirtschaftlichen Eigentum des Bw an den Anteilen zu diesem Zeitpunkt, da der Fristenlauf am schuldrechtlichen Anspruch aus dem Rechtsgeschäft anknüpfe. Die sachenrechtliche Durchführung sei ist für den Fristanlauf nicht maßgebend, welche rechtsgültig später erfolgt sei.

1.8) Auch das Finanzamt ist in einem Vorhalt vom 19. Oktober 2010 vom Referenten ersucht worden, entsprechende Nachweise für ihre Behauptung vorzulegen, wonach der An- und Verkauf der hier strittigen Zwischenscheine (Aktien) innerhalb der Jahresfrist erfolgt sein soll. Vor allem, dass der Erwerb der Zwischenscheine (Aktien) – wie vom Finanzamt behauptet – erst nach dem 8. Juli 1999 erfolgt sei.

Das Finanzamt legte dazu einen Konvolut von Unterlagen und Verträgen vor und führte in der Vorhaltsbeantwortung zusammengefasst aus, der vom Bw behauptete Ankauf der Zwischenscheine am 5. Juli 1999 decke sich mit den nunmehr vorgelegten Kopien aus dem Aktienbuch. Hiezu sei festzuhalten, dass dem Prüfer dieses Aktienbuch - obwohl mehrmals angefordert - im Zuge der Prüfung nie im Original vorgelegt worden sei. Auch die nunmehr vorgelegten Kopien seien erst im Zuge des UFS Verfahrens RV/0624/I/06 vorgelegt worden. Bis dato seien hinsichtlich dieser Ankäufe keine entsprechenden Verträge vorgelegt worden, daher lägen auch keine Anschaffungskosten vor (bisher geschätzt).

Im Zusammenhang mit dem Ankauf sei auch die Gesellschaftervereinbarung mit der Fa. GZ AG vom 8. Juli 2000 (Anmerkung: gemeint ist die Vereinbarung vom 8. Juli 1999) anzuführen. Der Bw sei in diesem Vertragswerk bereits als Gesellschafter genannt. Ua sei der Verkauf von 80 (Nr. 15) Zwischenscheinen vom Bw an die GZ AG um den Preis von 112.880 € vereinbart worden. Der Übergang der Zwischenscheine sei im Aktienbuch am 20. August 1999 angeführt. Im Übrigen sei der Verkauf (innerhalb der Spekulationsfrist) bisher nicht versteuert worden. Der Bw rechtfertige sich damit, dass die Zwischenscheine ohne Aufschlag weiterverrechnet worden seien.

Die Satzung der BC-AG sei am 8. Juli 1999 notariell beglaubigt, der Antrag auf Änderung im Firmenbuch am 9. Juli 1999 eingereicht und die Umwandlung der vormaligen GmbH in eine AG am 6. August 1999 im Firmenbuch eingetragen worden. Es liege kein Protokoll über die erste Hauptversammlung der AG vor.

Zusammenfassend stellte das Finanzamt zur Frage des Zeitpunktes des Ankaufes der Zwischenscheine fest:

- Es lägen keine Verträge über den Ankauf der Zwischenscheine zum behaupteten 5. Juli 1999 vor.
- Die Kopien des Aktienbuches seien nicht geeignet, einen Ankauf zum 5. Juli 1999 zu beweisen.
- Der behauptete Ankauf der "Zwischenscheine" sei vor der notariellen Beglaubigung der Satzung der AG und vor der Eintragung ins Firmenbuch erfolgt.

Die Veräußerung der strittigen Anteile sei zum einen an die HG-Invest GmbH (in folgendem kurz: HG-GmbH) in Wien und zum anderen an die O Privatstiftung erfolgt. Der Verkauf an die HG-GmbH sei mit einem "Letter of Intent", unterfertigt am 1. Juni bzw. 5. Juni 1999 (Anmerkung: gemeint ist der 1. bzw. 5. Juni 2000), in den Eckpunkten (Kaufpreis, Rechte, ...) fixiert worden. Der endgültige Kaufvertrag (soweit einer existiere) sei dem Finanzamt bisher nicht vorgelegt worden. Beigefügt sei dem "Letter of Intent" die Seiten 15 und 16

eines unbekannten Vertragswerks, das von Agnes Sa, einer Invest-AG und für die Mx Privatstiftung vom Bw unterfertigt sei. Ein Zusammenhang mit dem oben angeführten "Letter of Intent" sei nicht ersichtlich. Ausgehend vom "Letter of Intent" als Vorvertrag, sei der Verkauf am 5. Juni 1999 beschlossen worden. Der einzige Hinweis auf den Verkauf zum 6. Juli 2000 sei wiederum die Kopie des Aktienbuches, das wie oben zum Verkauf von Anteilen an die GZ AG angeführt, hinsichtlich des Datums nicht dem in den Verträgen angeführten Veräußerungszeitpunkt entspräche.

Der Verkauf an die O Privatstiftung sei mit Kaufvertrag (in Kopie) vom 6. Juli 2000 nachgewiesen. Danach habe der Bw 215 Zwischenscheine der Nr. 19b um 3.722.940 € an die O Privatstiftung verkauft. Die Eintragung im Aktienbuch sei ebenfalls mit 6. Juli 2000 vorgenommen worden.

Die Anschaffungskosten seien bisher nicht bekanntgegeben und daher vom Finanzamt geschätzt worden (a. 4.904 € für 742 Zwischenscheine). Folge man den Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 29. Mai 2009, so würden sich die Anschaffungskosten pro Anteil auf 1.162 € belaufen (siehe oben Verkauf an GZ AG). Die Anschaffungskosten wären demnach zu hoch gegriffen.

Die Zahlungsflüsse hinsichtlich des An- und Verkaufs der "Zwischenscheine" sei bisher nicht nachgewiesen worden. In diesem Zusammenhang seien die Ankäufe an "Zwischenscheinen" durch die Ork Privatstiftung (Stiftungsurkunde vom 5. Juni 2000, Stifter und Begünstigter u.a. der Bw) bemerkenswert. Laut Aktienbuch seien insgesamt 1.368 Zwischenscheine am 4. Mai 2000 erworben worden. Wiederum sei die Diskrepanz zwischen der Aufnahme im Aktienbuch am 4. Mai 2000, somit ein Monat vor Erstellung der Stiftungsurkunde zu bemerken. In diesem Zusammenhang sei noch die Punktation vom 4. Mai 2000 anzuführen, in der der Bw und Herr Sa den Ankauf von Zwischenscheinen von der Fam. Sp vereinbart hätten. Die exakte Anzahl der Zwischenscheine, 2.735 Stück, deren Übergang mit dieser Punktation geregelt worden sei, finde sich It. Aktienbuchkopie als Zugang zum 4. Mai 2000 in der Ork- bzw. Mx Privatstiftung.

Hinsichtlich der Finanzierung dieser Ankäufe werde im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 29. Mai 2009 (Pkt. 5) ausgeführt, dass diese zum Teil durch Aktienverkäufe des Bw in Höhe von 11 Mio. ATS (im Privatvermögen des Bw) finanziert worden seien. Unter der Prämisse, dass die Zwischenscheine erst nach Errichtung der Stiftung am 5. Juni 2000 durch diese angekauft werden konnten, falle der zeitliche Zusammenhang mit dem "Letter of Intent" vom 5. Juni 2000 über den Verkauf von Anteilen durch den Bw an die HG-GmbH auf.

Wie bereits erwähnt, sei kein Kaufvertrag mit der HG-GmbH vorgelegt worden. Auch die Zahlungsflüsse aus dem Verkauf seien nicht nachgewiesen.

1.9) Vom Referenten wurden in der Folge noch weitere Auskunftsersuchen an das Firmenbuch beim Landesgericht Innsbruck, die HVK RA GmbH als Liquidator der CA-Invest AG, an die der Bw einen Großteil der hier strittigen Aktien im Jahr 2000 verkauft hat und an Edmund E, der gemeinsam mit dem Bw einen Teil der im Jahr 2000 veräußerten Aktien im Jahr 1999 von Karl H erworben hat, gestellt.

1.10) In einer Vorsprache des Bw vor dem Unabhängigen Finanzsenat am 19. August 2011 nahm der Bw seine Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück und führte ergänzend (zusammengefasst) aus, die Umwandlung in eine AG am 2. Juli 1999 sei bereits lange vorher zwischen den Gesellschaftern besprochen und vereinbart worden. Auch der Kauf der hier strittigen Aktien sei bereits lange vor der Umwandlung am 2. Juli 1999, im April- Mai 1999 in Absichtserklärungen vereinbart worden. Die Gesellschafter (Altaktionäre) hätten mit dem Verkauf der Anteile deshalb bis zur Gründung der AG gewartet, weil die Abtretung der Zwischenscheine (Aktien) einfacher gewesen sei als die Veräußerung der Anteilsrechte an der GmbH. Die Veräußerung der Zwischenscheine (Aktien) durch die Altgesellschafter sei unmittelbar im Anschluss an den Umwandlungsbeschluss am 2. Juli 1999 erfolgt. Nicht nur er, sondern auch die anderen „Neuaktionäre“ (lt. Aktienbuch: Rochus und Johanna KK, Edmund E, Agnes Sa und seine Ehegattin Judith Ln) hätten im Anschluss an die Gründungssitzung der AG gleichzeitig die Zwischenscheine (Aktien) von den Altgesellschaftern erworben. Der Verkauf der Aktien (Zwischenscheine) sei von den Mitaktionären bereits genehmigt gewesen. Der Verkauf der Zwischenscheine sei am Freitag dem 2. Juli 1999 erfolgt. Auch seien an diesem Tag bereits Zahlungsaufträge an die Banken zur Bezahlung des Kaufpreises erteilt worden. Bezuglich des Verkaufs an Agnes Sa seien auch diesbezügliche Bankbelege vorgelegt worden. Er habe leider keine Unterlagen mehr, sein Haus sei beim Hochwasser in R unter Wasser gestanden. Entsprechende Bilder könnte er beibringen. Karl H habe seine Aktien in einem einheitlichen Vertrag an die Käufer KK, LS und E verkauft. Warum dieser Vertrag undatiert sei, könne er sich auch nicht näher erklären. Aber auch Edmund E habe nur einen undatierten Kaufvertrag. Der Vertag sei aber im Anschluss an die ao Generalversammlung der BC-GmbH am 2. Juli 1999 abgeschlossen worden. Mit Lenz L dürften Einzelverträge abgeschlossen worden sein, wie aus dem Kaufvertrag mit Agnes Sa vom 2. Juli 1999 hervorgehe.

Die Ausgabe der Zwischenscheine und die Eintragung im Aktienbuch habe RA Dr. K am Montag dem 5. Juli 1999 vorgenommen. RA Dr. K sei der Rechtsvertreter der BC-GmbH bzw. BC-AG und in der Folge auch Aufsichtsratsvorsitzender der BC-AG gewesen. Er habe das Aktienbuch geführt und die Zwischenscheine treuhändig gehalten. Eine tatsächliche Übergabe der Zwischenscheine an die Aktionäre und somit auch an die Käufer sei mit Ausnahme bei Karl H nicht erfolgt. Dies habe man auch deshalb so vereinbart, um klar feststellen zu können, ob und in welchem Ausmaß Zwischenscheine (Aktien) übertragen oder durch Rechte von Dritten belastet wurden. Solche Rechtsgeschäfte konnte man daher nur über RA Dr. K vornehmen.

Auch die Beteiligung der GZ AG (ein deutsches Investmenthaus) an der BC-AG sei bereits zum Zeitpunkt der Umwandlung der BC-GmbH beabsichtigt gewesen. Entsprechend dazu sei auch der Vertrag mit der GZ AG, der am 8. Juli 1999 abgeschlossen worden sei, zum Zeitpunkt der Umwandlung der BC-GmbH in eine AG am 2. Juli 1999 in seinen wesentlichen Punkten bereits ausverhandelt gewesen.

Der Verkauf der strittigen Aktien sei an Dr. O und an die Invest-AG erfolgt. Der Verkauf an die Invest-AG sei eine Absichtserklärung (Letter of Intent) mit der HG-Invest GmbH (HG-GmbH) voraus gegangen. Es sei richtig, dass an die Invest-AG um jenen Kaufpreis und jene Anzahl an Aktien verkauft worden sei, wie in der Absichtserklärung mit der HG-GmbH vereinbart worden sei. Beim „Letter of Intent“ handle es sich nur um eine Absichtserklärung ohne bindende Wirkung. Bei der HG-GmbH habe es sich um eine Managementgesellschaft gehandelt, die für verschiedene Fonds tätig geworden sei. Damals als die Absichtserklärung abgeschlossen worden ist, sei noch gar nicht festgestanden, welcher Fonds die Aktien allenfalls erwerben werde. Die tatsächliche Käuferin, die Invest-AG, sei erst später von der HG-GmbH namhaft gemacht worden.

Der Verkauf an die Invest-AG sei - wie im Aktienbuch angeführt - am 6. Juli 2000 erfolgt. Ob der Verkauf an die Invest-AG von allen Verkäufern (Agnes und Ferdinand Sa, Edmund E und ihm) in einem gemeinsamen Vertrag oder durch Einzelverträge erfolgt sei, wisse er nicht mehr. Falls Einzelverträge abgeschlossen worden sein sollten, so habe es sich um spiegelgleiche Verträge gehandelt. Jedenfalls seien die Verträge am gleichen Tag zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Alle Verkäufer brauchten für den Verkauf zumindest die Zustimmung der GZ AG, die gegenüber den anderen Aktionären ein Vorkaufsrecht hatte. Die GZ AG und die HG-GmbH seien zwei Investmentfirmen gewesen, die miteinander kooperierten. Die GZ AG sei in Deutschland und die HG-GmbH in Inland ansässig gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1.1) Strittig ist, zu welchem Zeitpunkt der Bw die Zwischenscheine (Aktien) der BC-AG erworben und wieder weiterveräußert hat bzw. ob die Anschaffung und deren Veräußerung innerhalb eines Jahres erfolgt ist und damit der Spekulationstatbestand des § 30 Abs. 1 lit. b EStG erfüllt ist oder nicht.

2.1.2.) Gemäß § 2 Abs. 3 Z 7 iVm § 29 Z 2 EStG unterliegen Spekulationsgeschäfte der Einkommensteuer.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG in der hier für das Streitjahr geltenden Stammfassung sind Spekulationsgeschäfte ua Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre (Z 1 lit. a leg.cit), bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren, nicht mehr als ein Jahr (Z 1 lit. b leg.cit) beträgt.

Die Berechnung des Zeitraumes zwischen Anschaffung und Veräußerung erfolgt "von Tag zu Tag", wobei der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes maßgebend ist. Unter Anschaffung und Veräußerung im Sinne des § 30 EStG sind in erster Linie schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, auf Grund derer Leistung und Gegenleistung erfolgen (vgl. VwGH 8.2.1989, [88/13/0049](#)). Aus diesem Grunde kommt es auch in der Regel für die Berechnung der Spekulationsfrist und somit für die Frage, ob überhaupt ein Spekulationsgeschäft vorliegt, auf den Zeitpunkt des schuldrechtlichen Rechtsgeschäftes, also auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages an. Der Zeitpunkt der (sachenrechtlichen) Durchführung ist grundsätzlich nicht maßgeblich. Dies gilt sowohl für den Beginn des Fristenlaufs (Anschaffung) als auch für die Beendigung (Veräußerung). Ausnahmsweise ist der Zeitpunkt des Kaufvertrages jedoch dann nicht maßgebend, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht worden ist, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnimmt (z.B. ein Vorvertrag im Sinne § 936 ABGB).

Ein Angebot führt nicht zur Anschaffung bzw. Veräußerung, wenn nicht durch Zusatzvereinbarungen wirtschaftliches Eigentum übertragen wird (vgl. Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tz 18 ff; Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2010, § 30 Rz 12 f, Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 30 Rz 13).

Zur Anschaffung der Zwischenscheine (Aktien):

2.1.3) Das Finanzamt geht davon aus, dass die Anschaffung der Zwischenscheine (Aktien) erst nach dem 8. Juli 1999 erfolgt sein kann und somit bei einer Veräußerung am 6. Juli 2000 die Spekulationsfrist von einem Jahr noch nicht abgelaufen ist. Es stützt sich dabei auf ein angebliches Protokoll über eine Hauptversammlung der BC-AG vom 8. Juli 1999, nachdem der Bw damals noch nicht Aktionär der BC-AG gewesen sei. Tatsächlich hat sich aber der Einwand des Bw, wonach am 8. Juli 1999 gar keine Hauptversammlung der BC-AG stattgefunden hat, als richtig erwiesen. Das entsprechende Hauptversammlungsprotokoll vom 8. Juli 1999 auf das sich das Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Bescheides stützt, konnte das Finanzamt auf Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates nicht vorlegen, sondern lediglich eine Kopie der Satzung der BC-AG. Der Prüfer führte dazu aus, in der vorliegenden Kopie der Satzung der BC-AG - richtigerweise handle es sich hierbei um einen Entwurf, erstellt am 2. Juli 1999 um 0:33 Uhr bzw. lt. Seite 6 am 12. August 1999 um 10:47 Uhr, wobei die notarielle Bestätigung vom 8. Juli 1999 datiere - sei der Bw nicht als Aktionär angeführt.

2.1.4) In der vom Finanzamt vorgelegten Kopie der 13 Seiten umfassenden Satzung der BC-AG ist der Bw nicht als Gründungsaktionär angeführt. Auf den Seiten 1 bis 3 und 6 bis 13 ist in der Fußzeile in Kleindruck angemerkt: „*Entwurf der Satzung der AG11 erstellt am 02.Juli 1999 um 00:33 Uhr*“ und auf Seite 5 „*Entwurf der Satzung der AG11 erstellt am 12.August 1999 um10:47 Uhr*“. Unterzeichnet ist die Satzung von den Gründern der AG, ohne Datumsangabe. Das Datum 8. Juli 1999, auf das sich das Finanzamt stützt, gibt aber nicht das Datum der Unterzeichnung der Satzung wieder, sondern ist jenes Datum, zu dem der Notar Dr. Paul P bestätigte, dass die für das Firmenbuch bestimmte Abschrift mit dem in seinem Akt zu Geschäftszahl 61 erliegenden mit 5.220 ATS gestempelten Protokolls-Urschrift samt Beilagen 1 und 4 übereinstimmt.

Aufgrund der unterschiedlichen Datumsangaben in den Fußzeilen zum Entwurf der Satzung und dem vom Notar angeführten Beglaubigungsvermerk vom 8. Juli 1999, ging das Finanzamt offensichtlich davon aus, dass diese Satzung erst am 8. Juli 1999 unterzeichnet worden ist und schloss daraus, dass der Bw die strittigen Aktien erst nachher erworben haben kann, zumal er in der Satzung nicht als Gründungsmitglied angeführt ist.

2.1.5) Aus der vom Unabhängigen Finanzsenat beim Landesgericht Innsbruck aus dem Firmenbuch angeforderten notariell beglaubigten Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung der BC-GmbH vom 2. Juli 1999 und der dazu als Beilage 4 angefügten Satzung der BC-AG geht zweifelsfrei hervor, dass die Satzung (in der der Bw noch nicht als Gesellschafter angeführt ist) vom 2. Juli 1999 stammt. In Pkt. 7 des Generalversammlungsprotokolls wird ausgeführt, „*die allen Anwesenden vorliegende Satzung*

der durch Umwandlung entstehenden Aktiengesellschaft wird laut Beilage 4, welche einen integrierenden Bestandteil dieses Protokolls bildet, genehmigt". Das Protokoll über die außergewöhnliche Generalversammlung der BC-AG ist vom Notar am 2. Juli 1999 aufgenommen worden.

Im Beglaubigungsvermerk vom 8. Juli 1999 auf der für das Firmenbuch vorgesehenen Abschrift der Satzung bestätigt der Notar nur, dass die Abschrift mit der in seinen Akten zu Geschäftszahl 61 erliegenden Protokolls-Urschrift vom 2. Juli 1999 samt den Beilagen 1 und 4 übereinstimmt. Bei der Geschäftszahl 61 handelt es sich um das Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung vom 2. Juli 1999, bei der Beilage 1 um das Teilnehmerverzeichnis der Gesellschafter zur Generalversammlung und bei der Beilage 4 um die Satzung der AG.

Es besteht daher nicht der geringste Zweifel, dass diese Satzung bereits am 2. Juli 1999 im Rahmen der außerordentlichen Generalversammlung beschlossen worden ist. Dies ergibt sich zudem auch aus Pkt. 14 des Firmenbuchauszuges zu FN yyyy, wo die Umwandlung der BC-GmbH in eine AG und die Satzung der BC-AG mit 2. Juli 1999 datiert ist.

Die im Firmenbuch erliegende Satzung unterscheidet sich im Inhalt und äußerer Form nicht von der Kopie des Finanzamtes. Lediglich die Seite 5 weist nicht wie die Kopie des Finanzamtes in der Fußzeile die Anmerkung „*Entwurf der Satzung der AG11 erstellt am 12.August 1999 um10:47 Uhr*“ auf. Offensichtlich dürfte es sich bei dieser Seite der vom Finanzamt vorgelegten Satzung um einen späteren Ausdruck handeln.

Bei dem vom Finanzamt behaupteten Hauptversammlungsprotokoll vom 8. Juli 1999 handelt es sich in Wirklichkeit somit um die Satzung der BC-AG vom 2. Juli 1999. Damit vermag das Finanzamt aber nicht zu erweisen, dass der Bw die hier strittigen Zwischenscheine (Aktien) erst nach dem 8. Juli 1999 erworben hat.

2.1.6) Vielmehr kann der Bw auf Grund einer Gesellschaftervereinbarung, die er im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt hat und die – wie der Aktenlage zu entnehmen ist - auch dem Finanzamt bei Erlassung des angefochtenen Bescheides zur Verfügung gestanden ist, nachweisen, dass er am 8. Juli 1999 bereits Aktionär der BC-AG war.

In einem mit 8. Juli 1999 datierten und von den 15 Vertragsparteien unterzeichneten 34-seitigen Vertragswerk ist eine Gesellschaftervereinbarung zwischen den als „Altgesellschaftern“ bezeichneten Aktionären der BC-AG, der BC-AG und der GZ AG (kurz: GZ-AG) geschlossen worden. Gegenstand dieser Vereinbarung war, der BC-AG für ihre Expansionspläne und ihren angestrebten Börsegang Kapital zuzuführen. Dazu ging die GZ-AG

als Finanzinvestorin eine Beteiligung an der BC-AG ein, indem ein Teil der „Altgesellschafter“, Aktien (Zwischenscheine) der BC-AG an die GZ-AG abtraten und gleichzeitig durch Ausgabe von neuen Aktien, die ausschließlich von der GZ-AG übernommen wurden, eine Kapitalerhöhung durchgeführt worden ist. Nach der in § 1 Pkt. 2 der Gesellschaftervereinbarung dargestellten Gesellschafterstruktur hielt der Bw vor Abschluss dieses Vertrages 822 Aktien, wovon er nach § 2 der Vereinbarung um einen Kaufpreis von 112.880 EUR (der in einer Zusatzvereinbarung vom 11. November 1999 auf 93.017,93 EUR gemindert worden ist) 80 Aktien an die GZ-AG abtrat, sodass er nach Abschluss dieser Vereinbarung noch 742 Aktien besaß, die nun Gegenstand des hier strittigen Spekulationsgeschäftes sind.

Der Bw muss daher bereits vor dem 8. Juli 1999 diese Aktien erworben haben, zumal anzunehmen ist, dass dieser Vereinbarung auch umfangreiche Vorarbeiten vorausgegangen sind. In diesem Zusammenhang ist auch das Vorbringen des Bw in der mündlichen Vorsprache am 19. August 2011 glaubhaft, wonach die Beteiligung der GZ-AG an der BC-AG bereits zum Zeitpunkt der Umwandlung der BC-GmbH beabsichtigt gewesen sei und der am 8. Juli 1999 abgeschlossen Vertrag mit der GZ-AG zum Zeitpunkt der Umwandlung der BC-GmbH in eine AG am 2. Juli 1999 in seinen wesentlichen Punkten bereits ausverhandelt gewesen sei.

2.1.7) Das Finanzamt wendet zur Vereinbarung mit der GZ-AG vom 8. Juli 1999 in der Stellungnahme vom 12. Mai 2011 ein, in § 1 Pkt. 1 dieser Vereinbarung werde angeführt, dass die BC-AG im Firmenbuch des LG Innsbruck eingetragen sei und das Grundkapital 100.000 € betrage. Wie unstrittig feststehe, habe die BC-AG zum Zeitpunkt der Vereinbarung noch nicht bestanden. Die GZ-AG habe von den vom Unternehmen gelieferten Informationen ausgehen müssen. Dies decke sich auch mit den Ausführungen auf der Beilagenaufstellung (Beilage D, Pkt. 2 und 2a) „*Firmen und Handelsregisterauszüge (noch zu liefern)*“ bzw. „*Rechte Dritter an Gesellschaftsanteilen*“. Diese Auszüge seien daher zum Zeitpunkt der Unterfertigung nachweislich nicht vorgelegen. Damit könne aber der Alternativnachweis, dass die genannten Personen zum 6. Juli 1999 Gesellschafter der BC-AG gewesen seien, nicht geführt werden, da der GZ-AG zu diesem Zeitpunkt keine gesicherten Informationen über die Gesellschafterstruktur vorgelegen seien. Damit erkläre sich auch das Rücktrittsrecht der GZ-AG in § 16 Abs. 4 der Vereinbarung, das mit der Nichtvorlage der noch geforderten Unterlagen begründet sei.

Unter § 1 Pkt. 1 der Gesellschaftervereinbarung vom 8. Juli 1999 wird ausgeführt:

Die BCI Aktiengesellschaft, vormals BCI GmbH, ist unter FN yyyy im Firmenbuch des

Landesgerichtes Innsbruck eingetragen. Das Grundkapital beträgt 100.000 Euro. Es ist eingeteilt in 10.000 (in Worten: zehntausend) Stückaktien (Inhaber-/Stammaktien).

Es ist richtig, dass die Eintragung der am 2. Juli 1999 beschlossene Umwandlung der BC-GmbH in eine AG am 8. Juli beim Firmengericht noch nicht eingetragen war, sondern zu diesem Zeitpunkt unter der FN yyyy noch die BC-GmbH ausgewiesen war. Entsprechend wurde in der Beilagenaufstellung der Gesellschaftervereinbarung auch angeführt, dass der Firmenbuchauszug noch nachzuliefern ist.

Aber auch wenn die Angabe in § 1 Pkt. 1 der Vereinbarung insoweit nicht korrekt war, da zu diesem Zeitpunkt unter der genannten Firmennummer noch die BC-GmbH eingetragen war und die Eintragung der Umwandlung in eine AG erst am 9. Juli 1999 beantragt worden ist, so lässt sich daraus aber nicht ableiten, dass die in dieser Vereinbarung angeführte Gesellschafterstruktur unrichtig war bzw. der Bw noch gar nicht zum Kreis der Aktionäre („Gesellschafter“) der BC-AG gehört hat.

Jeder der dort angeführten Aktionäre („Gesellschafter“) war Vertragspartner der mit der GZ-AG beschlossenen Beteiligung an der BC-AG. Es gibt keinen erkennbaren Grund für die Annahme, dass die in der Vereinbarung angeführten Personen zu Unrecht als Aktionäre („Gesellschafter“) und damit als Vertragspartner ausgewiesen sein sollen. Zudem hat in dieser Vereinbarung der Bw 80 seiner Zwischenscheine (Aktien) an die GZ-AG verkauft. Es ist daher wohl anzunehmen, dass der Bw über diese Zwischenscheine auch verfügberechtigt war. Jedenfalls ergeben sich keine Anhaltspunkte die geeignet wären die Inhaberschaft des Bw an den in der Vereinbarung angeführten Zwischenscheinen in Frage zu stellen.

Es mag zwar sein, dass die BC-AG vor der Eintragung ins Firmenbuch nach außen hin nicht bestanden hat, das schließt aber nicht aus, dass der Bw ebenso wie die anderen angeführten Aktionäre („Gesellschafter“) im Innenverhältnis bereits Teilhaber der im Firmenbuch noch nicht eingetragenen AG waren.

2.1.8) Im Zuge des vom Unabhängigen Finanzsenat unter RV/0624-I/06 am 1. März 2010 entschiedenen Berufungsverfahrens wurden vom Bw erstmals in einer Vorhaltsbeantwortung vom 29. Mai 2009 das Aktienbuch der BC-AG in Kopie vorgelegt. Diesem Aktienbuch sind zu bestimmten Stichtagen die einzelnen Aktionäre sowie die Anzahl und die fortlaufenden Nummern der von den Aktionären gehaltenen Zwischenscheine zu entnehmen. Weiters geht hervor, welcher Aktionär welche Zwischenscheine (Aktien) an wen verkauft hat.

Danach hat der Bw in der Zeit zwischen 2. und 5. Juli 1999 von Lenz L 722 Zwischenscheine (Aktien) und von Karl H 100 Zwischenscheine erworben, sodass er zum Stichtag 5. Juli 1999 insgesamt 822 von den 10.000 ausgegebenen Zwischenscheinen der BC-AG besaß.

Die Angaben des nur in Kopie vorliegenden Aktienbuches erscheinen durchaus glaubhaft, zumal die mit Stichtag 2. Juli 1999 und 5. Juli 1999 angeführten Aktionäre und die jeweilige Anzahl der von ihnen gehaltenen Zwischenscheine mit denen in Pkt. I.4. des Protokolls über die außerordentliche Generalversammlung vom 2. Juli 1999 und der in § 1 Pkt. 2 der Gesellschaftervereinbarung vom 8. Juli 1999 dargestellten Gesellschafterstruktur übereinstimmt.

2.1.9) Für den Erwerb der hier strittigen Aktien unmittelbar nach Gründung der BC-AG am 2. Juli 1999 spricht auch der Umstand, dass bereits in der ordentlichen Generalversammlung der BC-GmbH vom 24. April 1999, in der die beabsichtigte Umwandlung der BC-GmbH in eine AG bereits intensiv besprochen und der Entwurf der Satzung der AG bereits vorgelegen hat, die Gesellschafter Karl H, Lenz L und Edmund Ne bekannt gegeben haben, dass sie anlässlich der Umgründung der BC-GmbH einen Teil der von ihnen gehaltenen Anteile an ihnen persönlich bekannte Personen verkaufen wollen (siehe dazu Pkt. 8 und 9 des Protokolls über die ordentliche Generalversammlung der BC-AG vom 24. April 1999).

So ließ Lenz L, der damals bereits 68 Jahre alt war, durch Luis L bekanntgeben, dass er sich allmählich vom Berufsleben zurückziehen und daher seine Anteile an ein Konsortium – nämlich die bei der damaligen Versammlung anwesenden Herren KK, Sa und LS (Bw) – verkaufen wolle. Ein entsprechender Vorvertrag hat nach seinen Angaben damals bereits bestanden. Auch Edmund Ne teilte mit, dass er ebenfalls Anteile an das erwähnte Konsortium abgeben wolle. Edmund Ne hat - nach dem Ausführungen im Protokoll - einen entsprechenden Vorvertrag im Anschluss an die Generalversammlung abgeschlossen (siehe Pkt. 9e und f des angeführten GV-Protokolls). Die Berater der BC-GmbH wiesen darauf hin, dass im Fall der AG Aufgriffsrechte nur durch private Verträge der Gesellschafter zu vereinbaren seien, etwa im Rahmen eines Syndikatsvertrages. Im Übrigen seien die Inhaber-Aktien einer AG frei vereinbar. John Sp schlug vor, dass die Gesellschafter eine solche Vereinbarung ausarbeiten sollten. Festgehalten wurde auch, dass die angesprochenen Ver- und Ankäufe zwar bereits die AG betreffen würden, die Betroffenen aber dennoch Wert auf die Genehmigung durch die Gesellschafter legen würden, die ihnen auch erteilt worden ist (Pkt. 8d des GV-Protokolls).

Ebenso ist aus dem vorliegenden Bericht der Kanzlei S-N vom 25. Juni 1999 über eine „Due Diligence Prüfung“ der BC-GmbH zu entnehmen, dass einige der bisherigen Gesellschafter

der BC-GmbH einen Verkauf von Aktien unmittelbar nach Umwandlung der GmbH in eine AG bereits geplant haben und Entwürfe der entsprechenden Kaufverträge bereits vorlagen. So wird dazu unter Pkt. III.B.2. des angeführten Berichtes vom 25. Juni 1999 ausgeführt:

„Nachrichtlich sei erwähnt, daß nach der geplanten Umwandlung der Gesellschaft in eine Aktiengesellschaft verschiedene Transaktionen im Gesellschaftskreis geplant sind, insbesondere die Veräußerung von Anteilen an Personen, die bisher nicht dem Gesellschafterkreis angehören. Entwürfe der Kaufverträge der Gesellschafter über Gesellschaftsanteile nach Umwandlung in eine AG wurden als DV-Datei vorgelegt“.

2.1.10) Tatsächlich hat nach den Aufzeichnungen im Aktienbuch - wie bereits in der Generalversammlung vom 24. April 1999 angekündigt und im Bericht vom 25. Juni 1999 über die „Due Diligence Prüfung“ bestätigt wird - in der Zeit vom 2. bis 5. Juli 1999 Lenz L seine 2.250 Zwischenscheine an Agnes Sa (806 Stk.), Rochus KK (722 Stk.) und den Bw (722 Stk.), sowie Karl H jeweils 100 Stück an Johanna KK, Edmund E und den Bw verkauft. Ebenso ist dem Aktienbuch zu entnehmen, dass Edmund Ne einen Teil seiner Aktien an Rochus KK und an die damalige Ehegattin des Bw verkauft hat.

Die Angaben des Bw in der mündlichen Vorsprache vom 18. August 2011, wonach der Kauf der hier strittigen Aktien bereits vor der Umwandlung der BC-GmbH in eine AG in Absichtserklärungen vereinbart worden sei und die Veräußerung der Zwischenscheine (Aktien) durch die Altaktionäre unmittelbar im Anschluss an den Umwandlungsbeschluss am 2. Juli 1999 erfolgt sei, erweist sich daher durchaus als glaubhaft.

2.1.11) Zum Ersuchen, von dem in Schweden wohnhaften Verkäufer Lenz L den Kaufvertrag über den Erwerb der hier strittigen Aktien zu besorgen, gab der Bw an, dieser habe nach mehr als 10 Jahren die Dokumente nicht mehr auffinden können. Er habe sich aber bereit erklärt, den Verkauf der Anteilsscheine am 2. Jul 1999 zu bestätigen. Der Erwerb der Anteile habe nach der außerordentlichen Generalversammlung zur Formwechselnden Umwandlung der IC-GmbH, am Freitag den 2. Juli 1999 stattgefunden. Der damalige stellvertretende Aufsichtsratsvorsitzende RA Dr. Stock, welcher mit der Führung des Aktienbuches vertraut gewesen sei, habe die Erwerbe am darauffolgenden Montag, den 5. Juli 1999 in das Aktienbuch eingetragen. L bestätigte in einem Schreiben vom 31. März 2011, dass er dem Bw in einem am 2. Juli 1999 unterfertigten Kaufvertrag 722 Aktien der IC-AG um 3,8 Mio. ATS verkauft habe, er aber nach mehr als 10 Jahren die Originaldokumente nicht mehr in seinen Händen habe.

2.1.12) Zur Untermauerung seiner Behauptung, wonach er die hier strittigen Aktien vor dem 6. Juli 1999 gekauft habe, verwies der Bw in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 19. Jänner

2011 und dem E-Mail vom 6. April 2011 auch auf den Parallelerwerb von Agnes Sa, die damals ebenfalls von Lenz L Aktien erworben habe. Wie aus dem in Englisch verfassten „Stock purchase agreement“ zu entnehmen ist, hat Lenz L am 2. Juli 1999 - somit am Tag der Umwandlung der BC-GmbH in die BC-AG – 806 Aktien von seinen insgesamt 2.250 Aktien der BC-AG um 3.953.300 ATS an Agnes Sa verkauft. Dazu liegen auch Überweisungsbelege vom 2. Juli 1999 über die Teilzahlung des Kaufvertrages und ein E-Mail von Lenz L vom 2. Juli 1999 vor, indem er die Käuferin um Überweisung der Teilzahlung entsprechend der vertraglichen Vereinbarung an seinen Anwalt Emil K ersucht, sodass kein Zweifel daran bestehen kann, dass die Unterzeichnung dieses Vertrages – wie im Vertrag angeführt - am 2. Juli 1999 erfolgt ist.

Dass der Bw seinen Aktienanteil von 722 Aktien (Zwischenscheine) gleichzeitig mit Agnes Sa von Lenz L erworben hat, wird auch durch ein in Englisch verfasstes E-Mail vom 29. Jänner 2007 von Lenz L an Agnes Sa bekräftigt, indem er ihr bestätigt, dass er 2.250 Aktien der BC-AG besessen habe und er diese am 2. Juli 1999 verkauft habe. Neben anderen, habe er auch ihr 806 Stück von den insgesamt 2.250 Aktien am 2. Juli 1999 verkauft.

2.1.13) Weiters haben nach dem vorliegenden Aktienbuch Edmund E, Johanna KK und der Bw in der Zeit vom 2. bis 5. Juli 1999 jeweils 100 Zwischenscheine (Aktien) von Karl H erworben. Als Nachweis legte der Bw einen Kaufvertrag vor, aus dem ersichtlich ist, dass die drei angeführten Käufer gleichzeitig in einem einheitlichen Vertrag die Zwischenscheine von Karl H erworben haben. Dieser Vertrag vermag zwar zu beweisen, dass die Angaben im Aktienbuch bezüglich des Verkäufers und der Käufer und die Anzahl der verkauften Aktien mit dem vorliegenden Kaufvertrag übereinstimmen, nicht jedoch den Zeitpunkt des Kaufes, da der Kaufvertrag undatiert ist.

Edmund E der gemeinsam mit dem Bw Aktien von Karl H gekauft hat, war auf Ersuchen des Referenten auch nicht mehr in der Lage den genauen Zeitpunkt des Ankaufes nachzuweisen. Er gab in einer schriftlichen Anfragebeantwortung an, er habe über diesen Ankauf auch nur eine Kopie dieses undatierten Kaufvertrages, habe aber in seinen Unterlagen einen Bankauszug über die Bereitstellung eines Kredites für den Ankauf dieser Aktien (Zwischenscheine) finden können. Danach ist ihm dieser Kredit bereits am 25. Juni 1999 bereitgestellt worden. Die Bezahlung an Karl H ist nach seinen Angaben sehr zeitnah (ca. 1 Woche später) erfolgt.

2.1.14) Aufgrund der Angaben im Generalversammlungsprotokoll vom 24. April 1999, dem Bericht der Kanzlei S-N vom 25. Juni 1999, dem vorliegenden Parallelerwerb von Agnes Sa und den Angaben von Edmund E, ist davon auszugehen, dass der Bw seinen Aktienanteil

ebenfalls bereits am 2. Juli 1999 erworben hat und damit zu Recht zum Stichtag 5. Juli 1999 im Aktienbuch als Besitzer der Zwischenscheine ausgewiesen worden ist.

2.1.15) Das Finanzamt versucht die Glaubwürdigkeit der Angaben im Aktienbuch auch mit dem Einwand zu erschüttern, dass die Aktionärsstruktur wie sie sich nach dem Abschluss der Gesellschaftervereinbarung vom 8. Juli 1999 dargestellt habe, im Aktienbuch erst am 20. August 1999 eingetragen worden sei.

Die Serie 3 des Aktienbuches zum 20. August 1999 gibt nicht den Zeitpunkt der Übertragung der einzelnen Aktien wieder, sondern die Aktionärsstruktur wie sie zu diesem Stichtag bestanden hat. Die im Aktienbuch angeführten Aktionäre und die von ihnen gehaltenen Aktien zum 20. August 1999 decken sich mit Gesellschaftervereinbarung vom 8. Juli 1999. Dieser Einwand vermag daher die Angaben im Aktienbuch nicht in Zweifel zu ziehen.

2.1.16) Weiters bringt das Finanzamt in diesem Zusammenhang vor, dass die Ork Privatstiftung, deren Stifter und Begünstigter ua. der Bw war, erst mit Stiftungsurkunde vom 5. Juni 2000 gegründet worden ist, sie aber im Aktienbuch bereits mit 4. Mai 2000 als Besitzerin von 1.368 Aktien (Zwischenscheinen) ausgewiesen ist.

Tatsächlich besteht hier eine Divergenz zwischen Gründung der Stiftung und Ausweis im Aktienbuch. Wie der Aktenlage aber zu entnehmen ist, haben Ferdinand Sa und der Bw bereits am 4. Mai 1999 in einer Punktation den Ankauf dieser Aktien mit dem Verkäufern beschlossen, wobei bereits aus dieser Punktation hervorgeht, dass diese Zwischenscheine von der zu gründenden Stiftung übernommen werden sollen, was – wie der Bilanz der Stiftung zum 31. Dezember 2000 zu entnehmen ist - dann auch tatsächlich so durchgeführt worden ist. Auch wenn der Ausweis der Ork Privatstiftung als Inhaberin dieser Aktien im Aktienbuch mit Abschluss der Punktation vom 4. Mai 1999 unrichtig ist, so lässt es sich doch nachvollziehen wie es zu dieser Eintragung gekommen ist. Jedenfalls ist allein dieser Umstand nicht geeignet, die Angaben im Aktienbuch insgesamt in Zweifel zu ziehen.

2.1.17) Der Unabhängige Finanzsenat hat trotz aufwendiger Ermittlungen jedenfalls keine konkreten Hinweise gefunden, wonach der Bw die hier strittigen Aktien (Zwischenscheine) – wie vom Finanzamt behauptet - erst nach dem 8. Juli 1999 erworben hat.

Abgesehen davon, wäre es Sache des Finanzamtes gewesen diese Behauptung entsprechend nachzuweisen. Diesen Nachweis hat das Finanzamt aber nicht zu erbringen vermocht. Vielmehr ist auf Grund der Aktenlage davon auszugehen, dass der Bw die strittigen Aktien bereits am 2. Juli 1999 erworben hat und sich daher die Angaben im Aktienbuch, in dem der

Bw mit Stichtag 5. Juli 1999 als Inhaberin der Zwischenscheine ausgewiesen wird, nicht als unrichtig erweisen.

2.1.18) Dem Umstand, dass der Bw – wie vom Finanzamt eingewendet - den Zahlungsfluss über den An- und Verkauf der Zwischenscheine nicht nachgewiesen hat, kommt keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, zumal für die Berechnung der Spekulationsfrist weder der Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung noch die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den Besitz und Genuss des Käufers maßgebend ist, sondern der Zeitpunkt der schuldrechtlichen Vereinbarung.

2.1.19) Das Finanzamt versucht ihre Behauptung, wonach die Veräußerung der gegenständlichen Aktien (Zwischenscheine) innerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sein soll, auch dadurch zu untermauern, dass nach ihrer Ansicht als Anschaffungszeitpunkt frühestens der Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung der BC-GmbH in eine AG am 6. August 1999 angesehen werden könne. Es begründet dies damit, dass nach dem Aktiengesetz die Übertragung von Aktien vor Eintragung der Aktiengesellschaft ins Firmenbuch verboten und unwirksam sei.

Es ist zwar richtig, dass nach § 34 Abs. 4 AktG vor der Eintragung der Gesellschaft Anteilsrechte nicht übertragen und Aktien und Zwischenscheine nicht ausgegeben werden dürfen. Die trotz des Ausgabeverbotes ausgegebene Aktien und Zwischenscheine sind nichtig. Zweck dieser Regelung ist es im Sinne der Rechtssicherheit zu vermeiden, dass die für Änderungen des Gesellschaftskreises in der Gründungsphase nach § 16 AktG vorgeschriebene Form umgangen wird (Zollner in Doralth/Novotny/Kalss, AktG § 34 Rz 30 f.).

Diese Bestimmung ist im Wesentlichen auf Neugründungen von Aktiengesellschaften zugeschnitten. Im gegenständlichen Fall liegt aber keine Neugründung sondern eine Umwandlung einer GmbH in eine AG vor. Bis zur Eintragung der Umwandlung ins Firmenbuch bestand daher nach außen hin keine Vorgesellschaft wie bei einer Neugründung sondern eine GmbH, über deren Geschäftsanteile die Gesellschafter verfügen konnten. Zudem bezieht sich das Verbot nicht auf die Mitgliedschaft als solches, sondern auf die Ausgabe von Urkunden über diese. Lediglich die Verbriefung der Mitgliedschaft und damit die Ausgabe und dingliche Übertragung von Aktien und Zwischenscheine an der Vorgesellschaft ist vom Ausgabe- und Übertragungsverbot erfasst. Dies schließt aber nicht aus, dass bereits vor der Eintragung der AG schuldrechtlichen Verträge über diese Mitgliedschaft abgeschlossen werden dürfen. Auch eine Übertragung unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Gesellschaft wird vom überwiegenden Teil der Lehre für zulässig

erachtet. Zudem erfolgt eine Heilung der Nichtigkeit der Ausgabe und Übertragung der Wertpapiere, sofern nach der Eintragung der Gesellschaft ins Firmenbuch eine Anerkennung der Wertpapiere durch die Aktiengesellschaft erfolgt (Zollner in Doralth/Novotny/Kalss, AktG § 34 Rz 32, 35).

2.1.20) Wie aber bereits oben ausgeführt, sind unter Anschaffung und Veräußerung im Sinn des § 30 EStG in erster Linie schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, auf Grund derer Leistungen und Gegenleistungen erfließen. Für den Beginn des Laufes der einjährigen Spekulationsfrist ist daher im gegenständlichen Fall nicht das sachenrechtliche Verfügungsgeschäft in Form der Übertragung der Zwischenscheine sondern die darüber abgeschlossene schuldrechtliche Vereinbarung maßgebend. Ebenso ist von einer Heilung einer allenfalls bestehenden Nichtigkeit der Übertragung der Wertpapiere auszugehen, zumal alle Gründungsaktionäre den Verkauf der hier strittigen Anteile bereits in der Generalversammlung der BC-GmbH am 24. April 1999 zugestimmt haben und auch die BC-AG nach der Eintragung ins Firmenbuch die Mitgliedschaftsrechte der neuen Inhaber der Aktien (Zwischenscheine) durch Aufnahme ins Aktienbuch anerkannt hat.

Die vor der Eintragung der BC-AG ins Firmenbuch abgeschlossenen Kaufverträge über die hier strittigen Aktien (Zwischenscheine) werden daher durch das Übertragungsverbot des § 34 Abs. 4 AktG nicht nichtig. Der Beginn der Spekulationsfrist ist daher entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht erst mit der Eintragung der BC-AG ins Firmenbuch sondern bereits mit den über diese Aktien (Zwischenscheine) getroffenen schuldrechtlichen Vereinbarungen anzusetzen, die - wie oben ausgeführt - vor dem 5. Juli 1999 getroffen worden sind.

Veräußerung der Aktien (Zwischenscheine)

2.1.21) Hinsichtlich der Veräußerung der hier strittigen Aktien (Zwischenscheine) ist dem Aktienbuch zu entnehmen, dass am 6. Juli 2000 bezüglich der 215 Aktien (Zwischenscheine) der Nummern 9.084 bis 8.278 und 7.151 bis 7.170 Dr. E.O. und bezüglich der 527 Aktien (Zwischenscheine) der Nummern 8.557 bis 9.083 die CA-Invest AG an Stelle des Bw als Inhaber ausgewiesen sind.

2.1.22) Die Veräußerung der 215 Aktien (Zwischenscheine) zum 6. Juli 2000 ist nicht strittig. Diesbezüglich liegt ein am 6. Juli 2000 unterzeichneter Kaufvertrag vor, in dem Judith Ln, Ferdinand Sa, Agnes Sa und der Bw insgesamt 1.155 Aktien um 19.999.980 ATS an die O Privatstiftung bzw. Dr. E.O. verkauft haben. Davon entfielen auf den Bw 215 Aktien (Zwischenscheine) mit einem Kaufpreisanteil von 3.722.940 ATS.

2.1.23) Zur Veräußerung der restlichen 527 Aktien (Zwischenscheine) vertritt das Finanzamt in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 2010 die Ansicht, der Bw habe diese Aktien bereits in dem am 5. Juni 2000 abgeschlossenen „Letter of Intent“ an die HG-Invest GmbH (kurz: HG-GmbH) verkauft. Das Finanzamt führt dazu aus, dieser „Letter of Intent“, in dem die Eckpunkte (Kaufpreis, Rechte) bereits fixiert worden seien, sei als Vorvertrag anzusehen. Der einzige Hinweis für einen Verkauf zum 6. Juli 2000 sei wiederum nur die Kopie des Aktienbuches, das hinsichtlich des Datums nicht dem in den Verträgen angeführten Veräußerungszeitpunkt entspreche.

2.1.24) Unter einem "Letter of Intent" wird ganz allgemein eine Absichtserklärung bzw. eine Grundsatzvereinbarung verstanden in der das Interesse an Verhandlungen und am Abschluss eines Vertrages ausgedrückt wird. Durch den „Letter of Intent“ kommt zum Ausdruck, dass zwei Parteien in Verhandlungen stehen. Er bildet in der Regel die Grundlage für einen abzuschließenden Vertrag, hat aber regelmäßig keine rechtliche Bindungswirkung.

2.1.25) Auch dem gegenständlichen „Letter of Intent“ der am 6. Juni 2000 zwischen der HG-GmbH und der BC-AG, dem Bw und weiteren 4 Aktionären der BC-AG abgeschlossen worden ist, ist eine rechtliche Bindungswirkung nicht zu entnehmen. Wie aus der Präambel hervorgeht, handelt es sich bei der HG-GmbH um eine Managementgesellschaft, die „Private Equity Fonds“ betreut, wobei sich die von ihr betreuten Fonds minderheitlich an Unternehmen mit dem Zweck beteiligen, die erworbenen Anteile nach einer vollzogenen Wachstumsphase wieder zu veräußern. Festgehalten wird auch, dass die HG-GmbH daran interessiert sei, über einen von ihr gemanagten Fonds Anteile der BC-AG zu erwerben. Unter Pkt. 1 wird festgehalten, dass die HG-GmbH beabsichtige, vom Bw und weiteren drei namentlich genannten Aktionären 1.155 Aktien der BC-AG um den Kaufpreis von 20 Mio. ATS zu erwerben, wobei vom Bw davon 527 Aktien um insgesamt 9.125.532 ATS erworben werden sollten. Das Zustandekommen des Anteilserwerbs ist vom Ergebnis einer Due Diligence und eines gemeinsam zu verabschiedenden Business Plans inklusive Kapitalflussrechnung abhängig gemacht worden. Zur Due Diligence wurde unter Pkt. 6 ausgeführt:

Die Due Diligence besteht im wesentlichen aus folgenden Schritten:

- Kennenlernen des Management Teams
- Rechtliche Prüfung
- Wirtschaftliche Prüfung
- Markt-, Konkurrenz- und Kundenanalyse
- Festlegung einer Wachstumsstrategie
- Verabschiedung eines gemeinsamen Business Plans

Unter Pkt. 8 „Voraussetzungen“ wurde ausgeführt:

Der Inhalt dieser Absichtserklärung ist mit Ausnahme des Pkt. 6 für beide Parteien unverbindlich und verpflichtet weder die HG-GmbH, die Verkäufer, noch die BC-AG zum tatsächlichen Abschluss einer Beteiligung. Für die Durchführung der beabsichtigten Beteiligung müssen folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Unterzeichnung dieses *LOI* (Letter of Intent)
- Positives Ergebnis der Due Diligence
- Gemeinsame Verabschiedung eines Business Plans inklusive Planbilanz und Kapitalflussrechnung
- Für beide Seiten akzeptable Verträge in Übereinstimmung mit diesem *LOI*
- Genehmigung durch die Entscheidungsgremien des von der HG-GmbH gemanagten Fonds sowie Zustimmung durch die FGG (Finanzierungsgarantie- GmbH).

Diese Absichtserklärung kann nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nicht als verbindlicher schuldrechtlicher Kaufvertrag angesehen werden, auch ein Vorvertrag mit für beide Parteien bindenden Abreden liegt nicht vor. Eine Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 30 EStG kann in dieser Absichtserklärung somit nicht erblickt werden, auch wenn der Bw und seine Mitaktionäre ihre Aktien letztlich um den darin angeführten Kaufpreis veräußert haben. Wie der Anzeige vom 23. August 2000 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien zu entnehmen ist, sind diese Aktien auch nicht an die HG-GmbH, mit der der „Letter of Intent“ abgeschlossen worden ist, sondern an die CA-Invest AG (kurz: Invest-AG) veräußert worden. Der Anzeige des anwaltlichen Vertreters der Invest-AG ist aber nicht zu entnehmen, wann der Bw und seine Mitaktionäre die Veräußerung der Aktien (Zwischenscheine) an die Invest-AG tatsächlich vorgenommen haben. Das Finanzamt hat diesbezüglich zu Recht eingewendet, dass nur die Angaben im Aktienbuch auf einen Verkauf am 6. Juli 2000 hindeuten.

2.1.26) Wie dem Firmenbuch zu entnehmen ist, ist die HG-GmbH, mit der der letter of Intent abgeschlossen worden ist, nach einer Verschmelzung mit der S & Partner GmbH im Jahr 2008 gelöscht worden und die Invest-AG, an die der Bw seine Aktien der BC-AG verkauft hat, ist nach einem Hauptversammlungsbeschluss mit Wirkung vom 1. Dezember 2008 aufgelöst. Eine schriftliche Anfrage des Referenten bei der HVK Rechtsanwälte GmbH als Liquidator der Invest-AG hat ergeben, dass zwar der Kaufvertrag über den Erwerb der hier strittigen Aktien der BC-AG nicht mehr auffindbar ist, aber eine Garantieerklärung der Finanzierungsgarantie GmbH vorliegt, aus der sich das Datum des Beteiligungserwerbs ergibt. Nach dieser zugunsten der Invest-AG am 10. September 2001 von der Finanzierungsgarantie GmbH auf der Grundlage des Garantiegesetzes übernommenen

Einzelgarantie hat die Invest-AG am 6. Juli 2000 1.155 Aktien der BC-AG um 1.453.456,68 EUR (20 Mio. ATS) erworben.

Diese Angaben decken sich hinsichtlich der Anzahl der verkauften Aktien und dem Kaufpreis mit den Angaben des anwaltlichen Vertreters der Invest-AG im Schreiben an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern vom 25. August 2000 und hinsichtlich des Zeitpunktes der Veräußerung mit den Angaben im Aktienbuch der BC-AG.

2.1.27) Es wird daher als glaubhaft angesehen, dass der Bw die hier strittigen Aktien (Zwischenscheine) wie im Aktienbuch angeführt am 6. Juli 2000 veräußert hat. Da somit die Anschaffung der Aktien (Zwischenscheine) vor dem 6. Juli 1999 und deren Veräußerung mit 6. Juli 2000 anzusetzen ist, ist die Spekulationsfrist von einem Jahr überschritten. Der Spekulationstatbestand des § 30 Abs. 1 ist somit nicht erfüllt.

Wiederaufnahme des Verfahrens:

2.2.1) Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen - soweit dies für den gegenständlichen Fall von Bedeutung ist - ua. dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

2.2.2) Wie oben dargestellt wäre die Kenntnis des Finanzamtes vom An- und Verkauf der hier strittigen Aktien damals nicht geeignet gewesen, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Ist der Einfluss des vom Finanzamt geltend gemachten Wiederaufnahmsgrundes auf die Sachentscheidung, somit die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des neu hervorgekommenen Sachverhaltes herbeizuführen, zu verneinen, dann ist die Wiederaufnahme das rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens mangels Entscheidungswesentlichkeit des vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundes nicht zulässig.

2.2.3) Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung des streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuerbescheid für 2000 durch diese Berufungsentscheidung scheidet der für das Jahr 2000 ergangene neue Sachbescheid vom 15. Mai 2000 ex lege (gemäß § 307 Abs. 1 leg.cit) aus dem Rechtsbestand. Der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für 2000 (Erstbescheid) mit Ausfertigungsdatum 1. März 2002 tritt wiederum in Rechtsbestand.

Die Berufung gegen die am 15. Mai 2007 erfolgte Neufestsetzung der Einkommensteuer für 2000 war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

2.2.4) Weiters bleibt in verfahrensrechtlicher Hinsicht anzumerken, dass der (ursprünglich) angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 20. Dezember 2006 in Folge des mit Bescheid vom 15. Mai 2007 aufgehobenen Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2000 vom 20. Dezember 2006 aus den Rechtsbestand ausgeschieden ist.

Tritt nun ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 Abs. 1 BAO als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Die Berufung gegen den angeführten, aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid vom 20. Dezember 2006 war daher auch als gegen den am 15. Mai 2007 erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid 2000 gerichtet anzusehen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. September 2011