



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/0359-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 27. Februar 2004 gegen den Bescheid des FA, vom 2. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist als Landwirt und Kaufmann tätig. In der Zeit zwischen 25. November 2002 und 18. Dezember 2003 wurde bei ihm eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs.3 BAO durchgeführt. Die Prüfung umfasste den Zeitraum 1999 bis 2001. Unter Tz.12 des Betriebsprüfungsberichtes vom 3. Februar 2004 wurde folgende Feststellung getroffen:

"Mit Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 hat der Berufungswerber 90 Stück der H-Aktien an die Firma K GmbH um 100.000,00 DM verkauft. Dieser Vertrag wurde vom Berufungswerber einerseits als Verkäufer und andererseits Käufer, da Geschäftsführer der Firma K GmbH, unterzeichnet. Mit Kaufvertrag vom 26. Jänner 2001 hat die Firma K GmbH diese 90 Stück der H -Aktien an die Firma L GmbH um 5.253.000,00 bzw. 5.057.000,00 DM verkauft. Bis zum heutigen Tag sind 4.650.00,00 DM bezahlt worden.

Nach Beurteilung der Betriebsprüfung liegt ein Aktienverkauf des Berufungswerbers an die Firma K GmbH nicht vor. Der Aktienverkauf im Jahre 2001 erfolgte zwischen dem Berufungswerber und der Firma L GmbH. Diese Beurteilung wird wie folgt begründet:

1) Die Unterschrift des Berufungswerbers hat sich in den Jahren 1998 (Gründung der H) bis heute erkennbar, stetig und fortschreibend verändert. Das Unterschriftenbild am Kaufvertrag

vom 5. Jänner 1999 hat zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestanden. Diese Unterschrift wurde laut Ansicht des Finanzamtes frühestens Anfang 2001 gefertigt. Dies ist zum Zeitpunkt des Verkaufes der Aktien an die Firma L GmbH. Der Vertrag vom 5. Jänner 1999 über den Verkauf der Aktien des Berufungswerbers an die Firma K GmbH wurde im Jahr 2001 erstellt. Es liegt daher ein nachträglich erstellter Scheinvertrag vor. Der Berufungswerber war bis zum 12. Jänner 2004 zu keiner Festlegung hinsichtlich eines grafologischen Gutachtens bereit (wurde bereits am 12. Dezember 2003 und am 18. Dezember 2003 dazu aufgefordert sich zu äußern). Diese Vorgangsweise wird als Zeitverzögerungstaktik und Ablehnung eines solchen gewertet. Auf Grund der für die Prüfer als Laien erkennbare fortschreibende Veränderung des Unterschriftenbildes und der diesbezüglichen niederschriftlichen (12. Dezember 2003) Bestätigung dieses Sachverhaltes ist ein grafologisches Gutachten nicht mehr erforderlich.

2) Der Betrag zur Bezahlung des Verkaufes an die Firma K GmbH wurde von Frau P eingelegt und bar an den Berufungswerber ausbezahlt. Die Nachweisung des Einbezahlungsbetrages in Höhe von S 700.000,00 von Frau P vom 5. Jänner 1999 wurde mit Bankbehebung vom 28., 29. und 30. Dezember 1998 erbracht. Es ist unglaublich, dass für eine Einmalzahlung in Höhe von S 700.000,00 drei Teilbeträge mehr als eine Woche zuvor behoben und zu Hause liegen gelassen werden.

3) Eine Kontrolle des Buchungszeitpunktes der Bareinlage und der Barbezahlung wurden vom Unternehmen dadurch unmöglich gemacht, dass die Buchhaltung abgeschlossen wurde und nur die Kontoblätter aber nicht auch das Journal ausgedruckt wurden. Nur auf dem Journal, nicht aber auf den Kontoblättern ist der Buchungszeitpunkt ersichtlich. Die Buchhaltung wurde in der EDV weder archiviert noch gespeichert. Die Erstellung des Journals wurde dadurch verhindert und ist nicht mehr möglich.

4) Im Kaufvertrag vom 26. Jänner 2001 ist ausdrücklich angeführt, dass der Verkäufer zu hundert Prozent Eigentümer der H ist. Dies trifft nur oder hat nur auf den Berufungswerber zugetroffen. Der im Vertrag ausgewiesene Verkäufer ist unrichtig. Verkäufer war richtig der Berufungswerber, da der Vertrag vom 5. Jänner 1999 nur fingiert ist. Auch die Unterfertigung ohne Beisetzung einer Firmenbezeichnung weist darauf hin.

5) An das Finanzamt M wurde ein Auskunftsersuchen im Sinne des Artikels 3 des Rechtshilfevertrages zwischen der BRD und der Republik Österreich vom 4. Oktober 1954 gestellt. In Erledigung dieses Amthilfeersuchens wurden vom Finanzamt M verschiedene Kopien des Steueraktes der Firma H übermittelt. Laut allgemeinen Berichtsteil zur Bilanz per 31. Dezember 1999 ist ausdrücklich ausgeführt, dass der Berufungswerber alle 100 Stk. Aktien per 31. Dezember 1999 besessen hat. Diese Bilanz und die Körperschaftserklärung 1999 wurden am 9. Oktober 2000 beim Finanzamt M eingereicht, also nach dem angeblichen

Verkauf vom 5. Jänner 1999 vom Berufungswerber an die Firma K GmbH. Dies ist ein weiterer Beweis dafür, dass der Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 nachträglich erstellt und fingiert ist. Am 2. Mai 2001 wurde beim Finanzamt Magdeburg die Körperschaftserklärung 2000 samt der Bilanz per 31. Dezember 2000 eingebbracht, also nach dem Zeitpunkt des Aktienverkaufes an die L GmbH. In dieser Bilanzbeilage 2000 wird ausgeführt, dass seit 5. Jänner 1999 die Firma K GmbH alleiniger Aktionär der Firma H ist. Diese gegenüber der Bilanzbeilage 1999 divergierende Angabe wurde in Anbetracht des fingierten und nachträglich zwischen der Abgabenerklärung 1999 und der Abgabenerklärung 2000 erstellten Kaufvertrages vom 5. Jänner 1999 gemacht. Allerdings divergieren dabei die Angaben in der Bilanz 2000 der H mit Ausweisung von 100 % Aktienanteil für die Firma K GmbH mit dem fingierten Vertrag vom 5. Jänner 1999 mit 90 % Aktienanteil für die Firma K GmbH und 10 % für den Berufungswerber. In der Bilanz der H per 31. Dezember 2000 wurde der fingierte Vertrag von 5. Jänner 1999 eingebaut, aber es ist offensichtlich ein Fehler in der Höhe der Beteiligung gegenüber der fingierten Vertragslage unterlaufen.

6) Das in der Schlussbesprechung erstmalig ins Treffen geführte Treuhandverhältnis zwischen Herrn JH sen. und dem Berufungswerber wird nicht anerkannt. Auf die strenge Verpflichtung in der Vertragsgestaltung zwischen nahen Angehörigen wird verwiesen. Die Unterlassung der Schriftlichkeit entspricht der üblichen Vertragsgestaltung in Sachen H . Zum angeblichen Treuhandverhältnis wurden Belege über die Geldbehebung zur Einzahlung des Stammkapitals im Jahre 1998 und die Barrückzahlung dieses Betrages im Jahr 1999 vorgelegt. Diese vorgelegten Belege stellen keinen tauglichen Beweis für ein vorhandenes Treuhandverhältnis dar. Vielmehr sind diese Beträge auf den Belegen als Leihgeld bezeichnet.

7) Im Rahmen der Schlussbesprechung und im Schreiben vom 22. Dezember 2003 wurde für die gemachten Angaben, Auskünfte und Sachverhalte Herr V namhaft gemacht. Herr V wurde mit Niederschrift vom 12. Jänner 2004 zum Vorgang befragt. Dieser hat dabei die gemachten Aussagen grundsätzlich bestätigt. Herr V war bis zu seiner Pensionierung am 31. März 2003 federführender Rechtsberater des Ha Konzerns. Herr V war in alle rechtlichen und vertraglichen Vorgangsweisen des Unternehmens involviert. Es ist daher davon auszugehen, dass dieser den gemachten Angaben der Firmenvertreter nicht widersprechen würde. Auch das krasse Missverhältnis zwischen der Leistung des Herrn V für den Ha Konzern und dessen Vergütung (jährlich brutto S 137.200,00) ist unglaublich und mindert die Gewichtung seiner Aussagen. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs.2 BAO wird seitens des Finanzamtes den erhobenen Beweisen Vorrang gegenüber den Schutzbehauptungen der Firma und deren Bestätigung durch den namhaft gemachten Zeugen V eingeräumt.

Auf Grund vorheriger Ausführungen liegt nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Veräußerung einer Beteiligung gemäß § 31 Einkommensteuergesetz 1988 des Berufungswerbers im Jahre 2001 vor, da die Voraussetzungen gemäß § 31 Abs.1 Einkommensteuergesetz erfüllt sind. Die Einkünfte werden wie folgt ermittelt:

	2001	2001
	<i>Deutsche Mark</i>	<i>Schilling</i>
<i>Verkaufserlöse</i>	<i>4,650.000,00</i>	<i>32,550.000,00</i>
<i>Minus Anschaffungskosten</i>	<i>100.000,00</i>	<i>700.000,00</i>
<i>Einkünfte gemäß § 31 Abs.3 Einkommensteuergesetz 1988</i>	<i>4,550.000,00</i>	<i>31,850.000,00</i>

Es ist gemäß § 37 Abs. 4 Z 2 lit. b Einkommensteuergesetz 1988 der "Hälftesteuersatz" auf Einkünfte im Sinne des § 31 Einkommensteuergesetz anzuwenden."

Das Fa schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ am 2. Februar 2004 den entsprechenden Einkommensteuerbescheid 2001.

Mit Schriftsatz vom 27. Februar 2004 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt: Die Ermittlung von Einkünften gemäß § 31 Einkommensteuergesetz 1988 erfolgte grundsätzlich nach Maßgabe des § 19 Einkommensteuergesetz 1988, somit nach dem Zu - / Abflussprinzip. Dem Berufungswerber seien weder im Jahr 2001 noch in den Folgejahren aus den laut den falschen und mit gegenständlicher Berufung bekämpften Feststellungen der Betriebsprüfung über die Jahre 1999 bis 2001 ihm angeblich zu zurechnen, mit Kaufvertrag vom 26. Jänner 2001 bewirkten Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung an der Firma H zugeflossen. Die Kaufpreisraten seien bei Bezahlung durch die Käuferin von der Firma K GmbH vereinnahmt und laut Buchhaltung dieser Gesellschaft über das Konto "Erträge aus Beteiligungsveräußerung" auch konkret ausgewiesen worden. Es sei keine Verbuchung über ein Verrechnungskonto "Gesellschafter und Geschäftsführer Berufungswerber" erfolgt, woraus ein fiktiver Zufluss an den Gesellschafter Geschäftsführer abgeleitet werden könnte. Da auch bei der Firma K GmbH gleichzeitig eine Betriebsprüfung über die Jahre 1998 bis 2000 verbunden mit einer Umsatzsteuernachschaub ab Jänner 2001 angeordnet und vom gleichen Prüfer abgewickelt worden sei, könne davon ausgegangen werden, dass durch Einsichtnahme in die Bücher der Firma K GmbH die Tatsache der Vereinnahmung und Verbuchung der

berufungsgegenständlichen Beteiligungsveräußerungserträge dem Prüfer bekannt seien. Zu dem sei dem Finanzamt mit Schreiben vom 5. Dezember 2003 der einzige Kaufpreiszahlungsbeleg aus der Buchhaltung aus der Firma K GmbH (über 4,650.000,00 DM vom 23. Mai 2001 samt Überweisungsträger vom 23. Mai 2001) zur Verfügung gestellt worden. Aus diesen Unterlagen sei eindeutig erkennbar, dass der Berufungswerber aus der Beteiligungsveräußerung "H" bis heute keine Einkünfte zugeflossen seien und deswegen alleine aus dem Grundsatz des § 19 Einkommensteuergesetz 1988 bei ihm keine sonstigen Einkünfte vorliegen könnten. Zu den Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes unter Tz. 12 werde wie folgt Stellung genommen:

1. Grundsätzlich sei festzustellen, dass der rechtswirksame Verkauf von Inhaberaktien keine Errichtung einer schriftlichen Urkunde erfordern würde. Dass der Vertrag tatsächlich am 5. Jänner 1999 zwischen dem Berufungswerber als Verkäufer und der Firma K GmbH als Käuferin zu Stande gekommen sei, werde durch den niederschriftlich am 12. Dezember 2004 einvernommenen Zeugen, Herrn V, eindeutig bestätigt. Es bestehe die Möglichkeit, dass es sich bei der dem Betriebsprüfer vorliegenden Kaufvertragsurkunde vom 5. Jänner 1999 um eine Zweitschrift handle, welche zu einem späteren Zeitpunkt vom Berufungswerber unterfertigt worden sei.
2. Durch den Umstand, dass die Käuferin der berufungsgegenständlichen Inhaberaktien H, die Firma K GmbH, unmittelbar vor dem Aktienkaufstichtag (5. Jänner 1999) genau den vertraglich vereinbarten Aktienkaufpreis bei der kontoführenden Bank bar, wenn auch in mehreren Teilbeträgen, behoben habe und der Gesamtbetrag laut Buchungsbeleg sowie nach Aussage des Zeugen V auch an den Verkäufer ausbezahlt worden sei, sei der Beweis erbracht, dass der Aktienkauf auch am 5. Jänner 1999 tatsächlich vollzogen worden sei. Allein diese Tatsachen seien entscheidungserheblich. Durch den vorangegangenen Umstand, dass der Kaufpreis in drei oder wie viel Tranchen immer von der Bank behoben worden sei, könnten sie nicht entkräftet werden. Nichts anderes gelte übrigens hinsichtlich der Tatsache, dass der Betrag nach der jeweiligen Behebung im Tresor verwahrt worden sei. Genau in diesem Tresor seien sie vom Berufungswerber nach Vollziehung des Kaufvertrages auf Anweisung seines Vaters JH sen. übrigens wieder deponiert worden. Die Feststellungen des Finanzamtes würden also nichts anderes als rein unbegründete Spekulationen darstellen.
3. Dass EDV-Probleme mit dem Ausdruck des Buchungsjournals bestehen würden, sei vom Buchhalter dem Betriebsprüfer mitgeteilt worden. Daraus vorsätzliches Vorgehen der Firma K GmbH zum Zwecke der Verschleierung von Buchungszeitpunkten zu konstruieren, sei eine Unterstellung des Betriebsprüfers und im Auftrag der Geschäftsführung der Firma K GmbH vehement zurückzuweisen.

4. Vertragssrichter der Kaufvertragsurkunde vom 26. Jänner 2001, abgeschlossen zwischen der Firma K GmbH als Verkäuferin und der Firma L GmbH als Käuferin sei der Rechtanwalt LU gewesen, welcher in seinem Anwaltsbüro in Stuttgart die Urkunde verfasst habe und wo auch die Unterzeichnung durch die Vertragsparteien stattgefunden habe. Der Berufungswerber habe in seiner Funktion als selbstständig zeichnungsberechtigter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma K GmbH unterschrieben, da er die Firmenstampfamilie der Firma K GmbH nicht in seinem Reisegepäck dabei gehabt hätte, sei auf der Vertragsurkunde auch die Anbringung der Firmenbezeichnung unterblieben. Mit der Tatsache, dass der Großteil der vereinbarten Kaufpreissumme von der Käuferin der Inhaberaktien am 30. Mai 2001 auf ein zu Gunsten der Firma K GmbH geführtes Bankkonto überwiesen worden sei, bestätige die Käuferin den in der Vertragsurkunde vom 26. Jänner 2001 ausgewiesenen Aktienverkäufer. Dieser bankmäßig dokumentierte Zahlungsfluss widerlege die Behauptung der Betriebsprüfung, nicht die K GmbH sondern der Berufungswerber wäre am 26. Jänner 2001 tatsächlich als Verkäufer der Inhaberaktien "H" aufgetreten, eindeutig.

5. Die im deutschen Jahresabschluss 1999 bzw. der Körperschaftssteuererklärung 1999 der Firma H im allgemeinen Berichtsteil getroffenen Angaben bezüglich der Beteiligungsverhältnisse seien in der Tat falsch. Diese Fehlerhaftigkeit sei diesseits aber erst durch eine zwischenzeitlich beim Finanzamt vorgenommene Akteneinsicht entdeckt worden. Der Jahresabschluss 1999 sei vom insoweit beauftragten Steuerberater EG erstellt worden und dem damaligen Vorstand JCH in gebundener Form mit dem Hinweis übermittelt worden, den Lagebericht und die Bilanz per 31.12.1999 zu unterschreiben und sodann an das zuständige Finanzamt weiterleiten zu müssen. JCH habe diese Anweisung ausgeführt, ohne den weiteren gesonderten Inhalt des Jahresabschlusses, eben insbesondere den allgemeinen Berichtsteil, zu überprüfen. Dazu habe er keine Veranlassung gesehen, weil der Steuerberater EG mit den einschlägigen Vorgängen innerhalb der H bereits seit dem Geschäftsjahr 1999 vertraut und hinreichend unterrichtet worden sei, was auch hinsichtlich der Veränderung der Beteiligungsverhältnisse durch den Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 gelten würde, vom Steuerberater aber versehentlich übersehen worden sei und wobei übrigens auch die Anführung der K GmbH als alleinige Inhaber im Jahresabschluss per 31.12.2000 auf einem Informationsmissverständnis des Herrn EG beruhe. Zum Beweis würde die Vernehmung der Herrn EG sowie JCH als Zeugen angeboten.

6. Aus den anlässlich der am 18. Dezember 2004 durchgeführten Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung des Berufungswerbers dem Finanzamt übergebenen Unterlagen gehe hervor, dass der Berufungswerber, Sohn des Herrn JH sen., im Auftrag seines Vaters treuhänderisch als Gründer der Firma H im Jahr 1998 nach außen hin aufgetreten sei, im Innenverhältnis allerdings Herr JH sen. als wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien an der Firma H wirke. Dieses

Treuhandverhältnis werde vom Treugeber, Herrn JH sen., nicht bestritten, sondern dezidiert anerkannt. Weiters sei im Zuge der niederschriftlichen Einvernahme vom 12. Jänner 2004 von Herrn V das im Innenverhältnis bestehende Treuhandverhältnis zwischen Herrn JH sen. und dem Berufungswerber bestätigt worden. Nach § 24 Abs. 1 lit. c BAO seien Wirtschaftsgüter, die zu treuen Handen für einen Treugeber erworben seien, dem Treugeber zu zurechnen. Unter diese Gesetzesbestimmung falle die verdeckte fremdnützige Treuhand, mit der Ausprägung, dass der Treuhänder nach außen als unbeschränkter vollberechtigter Rechtsträger in Erscheinung trete, während er im Innenverhältnis dem Treugeber durch ausdrückliche oder stillschweigende Abmachung gebunden und damit verpflichtet sei, dieses Recht im Sinne und im Interesse des Treugebers auszuüben. Für die Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen eines Treuhandverhältnisses überhaupt gegeben seien und welchen Inhaltes es sei, komme es voraussetzungsgemäß auf die im Innenverhältnis getroffenen Vereinbarungen und die Art der Durchführung an. Das Erfordernis des Nachweises klarer und eindeutiger Rechtsbeziehungen und ihrer Inhalte würde mit Rücksicht auf die Besonderheit der Bedeutsamkeit im Innenverhältnis und des mitgedachten Nichthinauswirkens in die Außenwelt besonders vor Augen treten. Es bestehe einerseits zivilrechtliche Formfreiheit, andererseits gäbe es abgabenrechtlich in diesem Zusammenhang keine besonderen Beweisregeln. Eine Bestimmung über besondere Nachweise bei Treuhandschaft enthalte die BAO nicht. Es ergebe sich folglich keine Notwendigkeit für die Errichtung eines schriftlichen Treuhandvertrages. Dem Erfordernis der Offenlegung des bestehenden Treuhandverhältnisses sei im Zuge der laufenden Betriebsprüfung nachgekommen worden. Eine Offenlegung zu einem früheren Zeitpunkt wäre nicht erforderlich, da das gegenständliche Treuhandverhältnis für den Umfang einer Abgabenpflicht weder beim Treugeber noch beim Treuhänder relevant gewesen sei. Es werde beantragt, den Steuerberater in seiner Funktion als Berater des Treugebers JH sen. in Zusammenhang mit den Aktienverkauf vom 5. Jänner 1999 an die Firma K GmbH, als weiteren Zeugen zwecks Klärung der strittigen Sachverhalte weiters zum Aktienverkauf des Treuhänders an die Firma K GmbH zu vernehmen.

7. Die Abgabenbehörde habe festgestellt, dass der Zeuge V als federführender Rechtsberater des Ha Konzerns in allen rechtlichen und vertraglichen Vorgangsweisen des Unternehmens involviert wäre und daher davon auszugehen sein, dass dieser den gemachten Angaben der Firmenvertreter nicht widersprechen würde. Diese Feststellung sei ebenso unrichtig wie unzulässig, stelle also einen wesentlichen Verfahrensfehler dar. Falsch sei insoweit, als der Zeuge keineswegs in alle Vorgangsweisen des Unternehmens eingebunden wäre und das auch nicht etwa ausgesagt habe. Die Unzulässigkeit der Feststellung ergebe sich insoweit, als eine Unglaubwürdigkeit nicht von vornherein abstrakt angenommen werden dürfe, auch nicht gegenüber einem Mitarbeiter oder sonstigen Geschäftsverhältnissen. Wenn die

Abgabenbehörde außerdem meine, dass sich die Unglaubhaftigkeit der vom Zeugen V behaupteten Tatsachen aus seinem früheren Verhalten, also anderen Tatsachen ergebe, so genüge es ebenfalls nicht und bleibe nach wie vor unzulässig. Abgesehen davon, dass der Zeitpunkt der Pensionierung des Zeugen ebenso unrichtig sei, konnte das angeblich krasse Missverhältnis zwischen Leistung und Vergütung von der Abgabenbehörde gar nicht festgestellt werden. Dazu wäre die Konkretisierung des Stundenausmaßes der Tätigkeit des Zeugen erforderlich gewesen. Diesbezügliche Feststellungen seien ausweislich des Vernehmungsprotokolls jedoch in keiner Weise getroffen worden. Übrigens werde zum Beweis für die Richtigkeit der vom Zeugen V anlässlich seiner Vernehmung am 12. Jänner 2004 bekundeten Tatsachen beantragt, Frau P als weitere Zeugin sowie Herrn JH sen. als Partei zu vernehmen. Wenn die Abgabenbehörde von der Unglaubwürdigkeit des Zeugen V ausgehe, dann hätte es übrigens die vorerwähnten Vernehmungen – insbesondere im Hinblick auf die diesseits vorgelegten weiteren Beweismittel – auf Grund der ihm obliegenden Pflicht zur Aufklärung/Erforschung der materiellen Wahrheit von Amts wegen vornehmen müssen. Insoweit liege ebenfalls ein wesentlicher Verfahrensverstoß der Behörde vor, der die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide verdeutlichen würde. In diesem Zusammenhang dürfe auf die Bestimmung des § 168 BAO hingewiesen werden, der zur Folge die Beweiskraft von öffentlichen und privaten Urkunden von der Abgabenbehörde nach den Vorschriften der §§ 292 bis 294, 296, 310 und 311 der Zivilprozeßordnung zu beurteilen sei. Demnach erfolge die Beweiskraft von Urkunden festen Beweisregeln und sei nur mehr eingeschränkt den Grundsatz der freien Beweiswürdigung durch die Behörde zugänglich. Auf Grund aller dargelegten tatsächlichen und rechtlichen Fakten dürfte jedenfalls hinreichend feststehen, dass die Abgabenbehörde die freie Beweiswürdigung gründlich missversteht. Sie bedeute nämlich sowohl nach der ZPO als auch aus steuerrechtlicher Sicht nicht etwa, wie die Abgabenbehörde bei der von ihr vorgenommenen Würdigung offenbar zu meinen scheine, unbegrenzte Freiheit bzw. Belieben oder gar Willkür.

Die Betriebsprüfung nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

Einnahmenzufluss: Der Einnahmen Zufluss sei wegen des nachträglich fingierten Scheinverkaufes der Aktien vom 5. Jänner 1999 vom Berufungswerber an die Firma K GmbH auf das Konto der Firma K GmbH und nicht an den Berufungswerber erfolgt. Dies sei ein Teil des Scheinvorganges und anders gar nicht möglich gewesen. In der Berufung werde ausgeführt, dass keine Verbuchung zwischen Gesellschafter und Geschäftsführer erfolgt sei, aus dem ein fiktiver Zufluss ableitbar wäre. Es sei richtig, dass nicht der gesamte Kaufpreis über ein Verrechnungskonto gebucht worden sei. Aber Teilbeträge seien verbucht und geflossen. So sei am 5. Juni 2001 S 5,258.011,92 an den Berufungswerber überwiesen und am Verrechnungskonto verbucht werden.

Es sei befremdend jetzt zu behaupten, die Unterfertigung des Vertrages könnte zu einem späteren Zeitpunkt als am 5. Jänner 1999 erfolgt sein. Aus dem Schriftbild der Unterschrift des Berufungswerbers sei nämlich die nachträgliche Abfassung der Urkunde nachvollziehbar. Es sei unglaublich, dass eine Urkunde im Jahr 1999 erstellt werde, diese aber erst 2001 unterfertigt worden wäre. Auch die Vorlage eines anderen unterschriebenen Vertrages wäre nicht anzuerkennen. Vor allem sei ein späteres Unterpflügen bisher nie geltend gemacht worden. In der Niederschrift vom 12. Dezember 2003 mit dem Berufungswerber und dem Steuerberater R und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung werde noch ausgeführt, dass die Unterzeichnung des dem Finanzamt vorliegenden Vertrages im Zeitpunkt der Erstellung erfolgt sei. Der Erstaussage sei Vorrang einzuräumen.

Auch im Falle einer Tresoraufbewahrung würde der Kaufpreis nicht in Raten sondern auf einmal behoben werden. Warum soll ein hoher Geldbetrag in bar in der Firma belassen werden, wenn hohe Bankverbindlichkeiten offen seien und die Behebung nur vom Konto der Gesellschafterin in Teilbeträgen möglich wäre.

Den Mangel des Fehlens eines Buchungsjournals habe die Firma zu tragen. Die Untersuchung zeige, dass auf Grund der gewählten Buchungsmethode jederzeit bis zum Bilanzausdruck die Kassabuchungen nachgeholt werden könnten. Nur mittels des Journals wäre eine Kontrolle des Zeitpunktes der Buchung möglich. Die Prüfungsabteilung sei überzeugt, dass der Nichtausdruck des Journals und die Nichtkontrollierbarkeit der Buchungszeitpunkte bewusst und vorsätzlich erfolgt seien. Dieser Mangel und diese Verschleierung würden sämtliche geprüfte Firmen des Konzerns und alle Jahre betreffen.

Im Vertrag über den Aktienverkauf sei ein hundertprozentiger Eigentümer ausgewiesen. Dazu werde in der Berufung neuerlich nicht eingegangen. Laut des dem Finanzamt übergebenen Zahlungsbeleges habe den Kaufpreis der Aktien nicht die Firma L GmbH bezahlt. Die Bezahlung sei unverständlich von einem Konto der Firma H erfolgt. Auf welches Konto der Käufer den Kaufpreis bezahle, sei diesem egal. Er habe – wie im Vertrag vereinbart – auf ein bekannt gegebenes Treuhandkonto bei der "LBBW" bezahlt. Auf Grund des angenommenen Scheinverkaufes vom 5. Jänner 1999 konnte die Zahlung, wie bereits oben ausgeführt, nur auf einem Konto der Firma K GmbH erfolgen. Es sei ja denkbar, dass die Firma K GmbH nur als Treuhänder aufgetreten sei.

Dass ein Irrtum vorliege, sei unglaublich. Es werde selbst in der Berufung ausgeführt, dass der Steuerberater mit den Vorgängen der H vertraut und hinreichend unterrichtet wäre. Die Berichtsannahme werde beibehalten.

Bis zur Schlussbesprechung sei niemals von einem Treuhandverhältnis zwischen JH sen. und dem Berufungswerber gesprochen worden. Diese Darstellung sei als reine Schutzbehauptung im letzten Augenblick zu werten. Bei Herrn JH sen. würde die Vorschreibung der

Einkommensteuer ob des schon lange Zeit und hoch aushaftenden und uneinbringlichen Abgabengrundes keine weitere Auswirkung nach sich ziehen. So wie alle anderen Sachverhalte werde auch dieser zu Lasten des Herrn JH sen. dargestellt. Eine andere Beurteilung als in der Berichtsdarstellung erfolge nicht.

Der Zeitpunkt der Pensionierung sei aus dem von der Firma K GmbH übermittelten Lohnzettel übernommen worden. Bei der Beurteilung der Fragen und der Ausübung der freien Beweiswürdigung seien keinesfalls unbegrenzte Freiheit bzw. Belieben oder gar Willkür zu Grunde gelegt worden, sondern es sei der Sachverhalt unter zu Grundlegung des Gesamtbildes bewertet worden. Das Missverhältnis zwischen Entlohnung und Leistung ergebe sich aus der zu geringen Gehaltshöhe für einen fertig ausgebildeten Juristen und Rechtsanwaltes. Der Lohnzettel 2002 liege bei. Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit für den Konzern (Niederschrift vom 12. Jänner 2004) sei nie erklärt worden. Herr V sei nach seiner Pensionierung von den Prüfern auch noch wiederholt im Unternehmen angetroffen worden.

Ergänzend werde festgehalten, dass im Gesamtbild noch weitere Sachverhalte vorliegen würden, die den Vorgang bedenklich erscheinen ließen. Hinsichtlich des Aktienverkaufes an die Firma L GmbH würden etliche Fehler und Bedenken bestehen. So sei vom Finanzamt Anfangs angenommen worden, dass Personen aus dem Umfeld Ha hinter dieser Gesellschaft stehen würden. Dies konnte vom Finanzamt aber nicht bewiesen, von der Gegenseite aber auch nicht restlos entkräftet werden (Verwaltungstätigkeit in Brunwies). Es handle sich um eine in der Schweiz nicht tätige Domizilgesellschaft. Die Anschrift sei unrichtig (den Ort gäbe es nicht). Die Gesellschaft habe zu Zeitpunkten noch Verträge unterfertigt, zu denen sie bereits aufgelöst gewesen wäre. Die Firma H stehe unter Zwangsverwaltung. Sie sei unrentabel und gäbe keine Steuererklärungen mehr ab. Es seien auch keine Bilanzen beim Handelsgericht mehr abgegeben worden. Laut KSV-Auskunft sei von der Firma H keine Geschäftstätigkeit ersichtlich. Somit sei die Wertsteigerung des Aktienpaketes völlig unverständlich. Die für die Wertsteigerung angegebene Ertragslage sei offensichtlich falsch. Unverständlich sei auch das Faktum, dass im Jahre 2000 Herr JCH als Hauptaktionär aufscheine. Gegen den derzeitigen Vorstand der H laufen in der BRD weit reichende finanzstrafrechtliche Erhebungen und Verfahren.

Für die Betriebsprüfung liege im Aktienverkauf vom 5. Jänner 1999 nachträglich gestaltetes Scheingeschäft vor. Alle weiteren Vorgänge seien in diesem Licht zu sehen.

Mit Schriftsatz vom 4. August 2004 äußerte sich der Berufungswerber hiezu wie folgt: Für die Betriebsprüfung liege im Aktienverkauf vom 5. Jänner 1999 ein nachträglich gestaltetes Scheingeschäft vor, wobei alle weiteren Vorgänge in diesem Licht zu sehen seien und im Gesamtbild zusätzlich zu dem in den konkreten Einzelpunkten der gegenständlichen

Stellungnahme dargelegten Argumente noch weitere Sachverhalte vorliegen, die den Vorgang bedenklich erscheinen ließen. Das bedeutet im Klartext nichts anderes, als dass der Berufungswerber im gegenständlichen Verfahren seine ihm gemäß § 119 Abs.1 BAO obliegende Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in mehrfacher Hinsicht verletzt haben solle. Genau das aber sei nicht der Fall. Der Berufungswerber habe vielmehr die für die Abgabepflicht bedeutsamen Umstände der Wirklichkeit entsprechend dargelegt und sehe sich dazu veranlasst, zu der von der Betriebsprüfung nach wie vor aufrecht erhaltenen jedoch Tatsachen widrigen Sachverhaltsdarstellung in allen Einzelheiten erneut Stellung zu nehmen. Denn es könne nicht sein, dass unrichtige Umstände und Verhältnisse einfach unwidersprochen im Raum stehen blieben.

Einnahmenzufluss: Das Argument sei zunächst schon allein im Ansatz ungeeignet, die Schlussfolgerung des Finanzamtes (Scheingeschäft) zu stützen. Wenn der Aktienverkauf vom 5. Jänner 1999 kein Scheinvertrag wäre, hätte die Überweisung des im Kaufvertrag vom 26. Jänner 2001 vereinbarten Kaufpreises ebenfalls einzig und allein – wie vertraglich konkret ausbedungen - auf das Konto der Verkäuferin der K GmbH erfolgen können und müssen. Davon abgesehen unterliege das Finanzamt in diesem Zusammenhang über dies auch einen Denkfehler. Es argumentiere, dass der Einnahmenzufluss wegen des nachträglich fingierten Scheinverkaufes der Aktien auf das Konto der Firma K GmbH und nicht an den Berufungswerber erfolgt sei. Dies sei ein Teil des Scheingeschäfts und anders gar nicht möglich gewesen. Das sei im Grunde nichts anderes als ein Kreisschluss. Er setze voraus, was er schlussendlich beweisen solle: die Nichtigkeit (Rechtsunwirksamkeit) des am 5. Jänner 1999 abgeschlossenen Aktienkaufvertrages. Im Übrigen seien vor allem aber die Ausführungen der Berufung sehr wohl richtig. Es seien insbesondere auch keine Teilbeträge des Kaufpreises verbucht und geflossen. Der insoweit (übrigens ohnehin nur einzige Betrag) von S 5.258.011,92 sei keineswegs am 5. Juni 2001 (und auch keinem sonstigen Zeitpunkt) an den Berufungswerber überwiesen worden. Die Überweisung durch die K GmbH sei vielmehr an die Kreditanstalt AG, A-1011 Wien, und zwar auf das Konto der Firma Auto Ha GmbH erfolgt. Zum Beweis werde ein entsprechender Kontoauszug der Hypo Vereinsbank vom 5. Juni 2001 mit Belastungsanzeige der Bank in Kopie beigelegt. Die Verbuchung auf das Verrechnungskonto des Berufungswerbers sei im Übrigen bis zur Bilanzabgabe entsprechend berichtet worden.

Es sei keineswegs behauptet worden, die Unterfertigung des Vertrages könnte zu einem späteren Zeitpunkt als am 5. Jänner 1999 erfolgt sein. In der Berufung sei wörtlich ausgeführt worden: "Es besteht die Möglichkeit, dass es sich bei dem Betriebsprüfer vorliegenden Kaufvertragsurkunde vom 5. Jänner 1999 um eine Zweitsschrift handelt, welche zu einem späteren Zeitpunkt vom Berufungswerber unterfertigt wurde." Diesen Zitat sei in der Berufung

die Tatsache, dass der Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 zu Stande gekommen sei, mit dem Hinweis auf die Aussage des Zeugen V unmittelbar vorangestellt. Der Zeuge habe sowohl die Erstellung als auch die Unterzeichnung des verfahrensgegenständlichen Vertrages am 5. Jänner 1999 bestätigt. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung weise ausdrücklich aus, dass an der Aussage der Unterfertigung der Urkunde bereits am 5. Jänner 1999 festgehalten werde.

Wie jemand Geld von seiner Bank beheben würde, sei allein seine Entscheidung. Es gäbe da natürlich eine Reihe verschiedener Möglichkeiten, die denkbar seien. Wenn sich dann aber im Endergebnis die allein entscheidende Tatsache, dass sich der Gesamtbetrag von 705.000,00 S am 5. Jänner 1999 im Tresor befunden und ausbezahlt worden sei, durch entsprechende Belege und eine Zeugenaussage herausstelle, seien alle anderen theoretisch denkbaren Überlegungen müßig. Hält man – wie die Betriebsprüfungsabteilung – dennoch an einer von mehreren theoretisch denkbaren Bankbehebungsmöglichkeiten mit dem aus ihrer Sicht offenbar einzig zwingenden Schluss fest, es könne am 5. Jänner 1999 dann auch gar kein Geld vorhanden und als Kaufpreis bezahlt worden sein, so sei das in der Tat einen durch nicht begründete Spekulation zu Lasten des Steuerpflichtigen. Im übrigen gehe die hier aufgeworfene (grundsätzlich ohnehin schwer verständliche) Frage von unzutreffenden Prämissen aus und helfe dem Finanzamt nicht weiter. Abgesehen von dem Umstand, dass der Geldbetrag ja nicht im Firmentreasury belassen worden sei, also dort nicht "gebunkert" worden sei, sondern nach wenigen Tagen der Aufbewahrung über die Jahreswende hinweg zielgerecht ausbezahlt worden sei, hätte die K GmbH im damaligen Zeitpunkt keineswegs hohe offene Bankverbindlichkeiten. Ebenso wenig wäre Frau P, von deren Konto die Abhebung erfolgt sei, weder damals noch sonst in irgendeinem Zeitpunkt Gesellschafterin der Aktienkäuferin. Zum Beweis werde ein aktueller Kontoauszug der Allgemeinen Sparkasse OÖ, der Firmenbuchauszug betreffend die K GmbH, Quittungen der Volksbank S über die drei Geldbehebungen und Buchungsanzeigen P/K GmbH vom 4. Jänner 1999 über 700.000,00 S (alle samt in Kopie beiliegend) sowie das Zeugnis der Frau P angeboten.

Dass Buchhaltungsmängel der dargelegten Art von der Firma zu tragen seien, sei grundsätzlich richtig. Es stimme auch, dass eine (abschließende) Kontrolle des Buchungszeitpunktes (letztlich) nur mittels des Journals möglich gewesen wäre. Aus diesem Umstand könne dann aber nicht bereits geschlossen werden, dass der Nichtausdruck des Journals und die Nichtkontrollierbarkeit der Buchungszeitpunkte bewusst und vorsätzlich erfolgt seien. Wieso die Prüfungsabteilung hiervon aber dennoch überzeugt sei, werde in keiner Weise begründet, sondern wiederum schlichtweg zu Lasten des Berufungswerbers unterstellt. Dabei übergehe die Prüfungsabteilung überdies die Angaben des Buchhalters JK vom 15. Dezember 2003. Er hat nachweislich der entsprechenden Niederschrift seinerseits als

Auskunftsperson nach Wahrheitsermahnung ausdrücklich erklärt, dass die vom Finanzamt beanstandende Vorgangsweise auf Grund seiner Entscheidung geschehen sei, da die Journale nicht gebraucht worden wären. Schließlich sei hier grundsätzlich noch einmal hervorgehoben: Die gesamte Stellungnahme der Betriebsprüfung sei darauf ausgerichtet, dass im Aktienverkauf vom 5. Jänner 1999 ein nachträglich gestaltetes Scheingeschäft vorliege und alle weiteren Vorgänge in diesem Licht zu sehen seien. Ein (vermeintliches) Indiz für diese konkrete Sachverhaltsannahme sehe die Betriebsprüfung also auch in der formell mangelhaften Buchführung. Sie übersehe daher jedoch, dass solche formelle Mängel keineswegs unwiderlegbar als sachlich fehlerhaft zu gelten hätten. § 163 BAO sage eben nicht, dass eine dem § 131 BAO nicht entsprechende Buchführung keinesfalls materiell ordnungsmäßig sei und dass die Vermutung zu deren materielle Ordnungswidrigkeit spreche. Aus dem Gesetz lasse sich auch nicht eine Beweis(last)regel dahin ableiten, dass bei formellen Mängeln gegebenenfalls die Partei die materielle Richtigkeit der Ergebnisse zu beweisen hätte. Vielmehr habe die Behörde im vorliegenden Fall die Annahme eines nachträglich gestalteten Scheingeschäftes in überzeugender und unbedenklicher Weise darzulegen. Von einer solchen Verfahrensweise könne jedoch, wie diesseits in der Berufung und in der gegenständlichen Stellungnahme jeweils dezidiert ausgeführt, keine Rede sein. Nicht nachvollziehbare Unterstellungen und Folgerungen, aktenwidrig getroffene Feststellungen und vorgreifende Beweiswürdigungen, nämlich die nicht Erhebung einzelner Beweise bzw. die nicht Einbeziehung weiterer Beweismittel, die sich gegen das bisherige Beweisverfahren richten würden, also eine Ablehnung von Beweisen gegenüber vermeintlich feststehenden Ergebnissen bedeute, können schlechterdings keine Überzeugung und Unbedenklichkeit für sich beanspruchen.

Die Ausweisung der K GmbH als hundertprozentige Aktieninhaberin in Vertrag sei ein redaktionelles Versehen ohne relevante Bedeutung. Beide Vertragsparteien wären bei Vertragsabschluss die tatsächlichen Eigentumsverhältnisse, die die Grundlage des Aktienkaufes bilden würden, genauestens bekannt gewesen, was sodann bei der gesamten Vertragsabwicklung beanstandungslos entsprechend der Berücksichtigung gefunden habe. Dass übrigens auch die Kaufpreiszahlung vertragskonform erfolgt sei, räume die Prüfungsabteilung schlussendlich selbst ein. Zu den weiteren "Spekulationen" werde auf die obigen Ausführungen verwiesen. Wahrlich frappant und wiederum bezeichnend sei hier allerdings, dass es erdenkbar sei, dass die Firma K GmbH nur als Treuhänder aufgetreten sei. Eine Treuhandschaft werde vom Finanzamt also dann, wenn sie, wie diesseits vorgetragen und unter Beweis gestellt, tatsächlich vereinbart wäre, nicht anerkannt in dem Fall jedoch, wo sie nie behauptet worden sei, schlichtweg als "denkbar" unterstelle. Indem die Betriebsprüfung die Berichtsannahme beibehält, würde sie eine vorgreifende

Beweiswürdigung vornehmen. Die Einvernahme der bereits namhaft gemachten Zeugen werde neuerlich beantragt.

Die "anfängliche Annahme" stelle allenfalls einen Fehler der Behörde dar, wobei im Übrigen allerdings der zweite Absatz der angeschlossenen "Beweiswürdigung" in der Tat bedenklich erscheine. Dass es sich um eine in der Schweiz nicht tätige Domizilgesellschaft handle, sei aktenwidrig. Wie die Betriebsprüfung zu dieser Annahme komme, sei nicht nachvollziehbar. Den Ort "Wolfenschiessen" gäbe es (bei dem eingefügten "L" handle es sich um einen Schreibfehler, der in der Folge leider immer wieder übernommen worden sei). Es handle sich um den Sitz des Gesellschafters und Geschäftsführers LU, er sei von diesem so angegeben und auch in den gegenständlichen Vertrag eingesetzt worden. Der Sitz findet sich verschiedentlich in dem vom Finanzamt eingeholten Handelsregisterauszügen und ebenso in diesseits zu den Akten gereichten Auszug. Die im Schreiben des Finanzamtes vom 4. Juni 2003 angeführten Fakten wären bei Unterfertigung der betreffenden Vereinbarungen vom gesetzlichen Vertreter der Käuferin nicht bekannt gegeben worden. Die Gesellschaft sei im Übrigen in Folge Verlegung des Sitzes nach Engelberg im ursprünglich zuständigen Handelsregister des Kartons Mittwalden von Amts wegen gelöscht worden, was sich ebenfalls aus den jetzt vom Finanzamt eingeholten Handelsregisterauszügen ergebe. Die H stehe nicht unter Zwangsverwaltung. Die Zwangsverwaltung sei lediglich hinsichtlich einer im Eigentum dieser Gesellschaft stehenden Liegenschaft angeordnet worden, was nicht geschehen wäre, wenn der Gesellschaft keinerlei Einnahmen (Unrentabilität) zufließen würden und keine Geschäftstätigkeit vorläge (wobei sich die angebliche Nichtabgabe von Steuererklärungen und Bilanzen der Kenntnis des Bw. entziehe und auf jeden Fall nicht feststehe, dass JCH in keinem Zeitpunkt Aktionär und schon gar nicht Hauptaktionär der H gewesen wäre. Zur Wertsteigerung des Aktienpaketes werde auf folgende Fakten hingewiesen: Der tatsächliche Wert der Aktien werde – und zwar ohne Einbeziehung der Ertragslage – bereits entscheidend durch das (Sach-) Anlagevermögen der H , nämlich allein schon durch den Zeitwert (Bauwert) der auf dem Objekt "Z" in B befindlichen Baulichkeiten. Der notarielle Vertrag, durch den dieses Objekt am 15. Dezember 1998 im Rahmen einer Versteigerung von der H zum Meistgebot von 1,91 DM zuzüglich Nebenkosten erworben worden sei, befindet sich in Kopie bei den Akten. Dabei handle es sich für die AG um ein überaus günstiges Geschäft. Allein der Zeitwert (Bauwert) aller obigen Gebäude habe nämlich zum Bewertungsstichtag 1. Mai 1999 insgesamt 191,183.136,00 S betragen. Zum Beweis werde auf die in Kopie beiliegende Gebäudebewertung des allgemeinen beeideten gerichtlichen Sachverständigen Ing. HTL Hochbau WS vom 14. Juni 1999 verwiesen. Dass ein entsprechender Verkaufserlös natürlich nicht erzielt werden könne, sei klar. Insoweit sei aber auf § 6 (Anpassungsklausel) des zwischen der K GmbH und der L abgeschlossenen Kaufvertrages vom 26. Jänner 2001

verwiesen. Die dort angeführte Parzellennummer 5 sei von der H innerhalb der festgeschriebenen Frist für immerhin 1,3 Mio. DM veräußert worden. Allein dieser Verkaufserlös entspreche rund 68 % des obigen Meistgebotes. Darüber hinaus seien aber insbesondere die folgenden Bewertungskriterien zu berücksichtigen: Die im Eigentum der H stehenden Liegenschaft "Z" in B umfasse eine unbebaute Fläche von insgesamt rund 35.000 m², die im anliegenden Plan eingefärbt sei. Bei der roten Kennzeichnung handle es sich um ca. 20.000 m², bei der grünen Kennzeichnung um rund 15.000 m². Vor Abschluss des gegenständlichen Vertrages vom 26. Jänner 2001 (Dezember 2000) sei eine Anfrage an die örtlich und sachlich zuständigen Fachbehörden gerichtet worden, die ergeben habe, dass einer kurzfristigen Umwidmung beider Teilflächen in Bauland nichts im Wege stünde. Dabei sei überdies vom zuständigen Gutachterausschuss der Wert der Baugrundstücke am südlichen Stadtrand Bs (rote Kennzeichnung) im Jahr 2000 mit 50,00 DM pro m² und der für Baugrundstücke in der besten und teuersten Wohnlage Bs (grüne Kennzeichnung) in 2000 erzielte Kaufpreis mit 114,00 DM pro m² bekannt gegeben worden. Des Weiteren würden zu den AG-Liegenschaften Forstflächen im Gesamtausmaß von 240.218 m² gehören, deren ortsüblicher Wert im Jahre 2000 ca. 8,00 DM pro m² betragen habe. Schließlich habe am Jahresende 2000 bezüglich der Anmietung des im anliegenden Plan blau gekennzeichneten Gebäudes ein Vorvertrag bestanden, der sodann ab 1. Mai 2003 auf die Dauer von 25 Jahren rechtsverbindlich zum Tragen gekommen sei. Auf Grund dieses Vertrages habe der Mieter erhebliche Umbau- und Renovierungsarbeiten am Mietobjekt vorgenommen, deren Gesamtaufwand 1,1 Mio. DM betragen habe und die nach den vertraglichen Bestimmungen bei Beendigung des Mietverhältnisses sämtlichst in das Eigentum des Vermieters übergehen würden. Alle vorstehenden Fakten wären konkreter Gegenstand der Vertragsverhandlungen gewesen, die schließlich am 26. Jänner 2001 zur Festlegung des Kaufpreises geführt hätten, wobei sich also – neben dem reinen Zeitwert der Gebäude – folgende Mindestbewertungsgrundlage für das Liegenschaftsvermögen der H und damit für den Wert des Aktienpakets ergeben hätte:

Bauland von 20.000 m² x 50,00 DM = 1 Mio. DM.

Bauland von 15.000 m² x 100,00 DM = 1,500.000

Forstfläche von 240.218 m² x 8,00 DM = 1,900.000,00 DM

werterhöhender Objektausbau 1,100.000,00 DM

Bewertungsgrundlage (ohne Bauwert) somit insgesamt 5,500.000,00 DM.

Zum Beweis werde hiefür das Zeugnis des JCH angeboten.

Dass gegen den vorzeitigen Vorstand der H in der BRD weit reichende finanzstrafrechtliche Erhebungen und Verfahren laufen sollten, sei dem Bw. gänzlich unbekannt und aus den Akten nicht ersichtlich, also jedenfalls aktenwidrig. Woher das Finanzamt solche Informationen habe,

könne nicht überprüft/nachvollzogen werden. Im Übrigen trage der Bw. in Ergänzung seines gesamten bisherigen Vorbringens zu der Tatsache, dass der angebliche "Scheinvertrag" nicht erst in den vom Finanzamt unterstellten deutlich späteren Zeitraum sondern in Wahrheit am 5. Jänner 1999 abgeschlossen worden sei zusätzlich noch Folgendes vor: In der Zeit vom 27. Juli bis 30. September 1999 hätten in S diverse Geschäftsverhandlungen zwischen der Ha Gruppe und BRD Unternehmen stattgefunden. Anlässlich dieser Verhandlungen, die mit dem nachbenannten Zeugen MP geführt worden seien, sei auch zur Sprache gekommen, dass die K GmbH die Veräußerung der von ihr erworbenen Aktien an der H beabsichtige. Der Zeuge MP habe grundsätzlich Interesse an der Übernahme dieser Aktien bekundet durch die von ihm vertretene Klientel, worauf ihm sämtliche einschlägige Unterlagen bezüglich der H und die diesbezüglichen aktuellen Eigentumsverhältnisse – so auch der verfahrensgegenständliche Vertrag vom 5. Jänner 1999 – in Kopie übergeben worden. In der Folge sei es dann jedoch nicht zu dem vorgesehenen Aktienverkauf gekommen. Grund dafür wäre eine von dem hiesigen Steuerberater, dem bereits benannten Zeugen KF, eingeholte und am 1. Oktober 1999 den Zeugen MP mitgeteilte Auskunft, dass die K GmbH bei dem in Aussicht stehenden Veräußerungsgewinn eine deutliche steuerliche Belastung treffe, da sie noch nicht zwei Jahre Inhaberin der von ihr am 5. Jänner 1999 erworbenen Aktien an der H sei. Zum Beweis hiefür würden die Zeugen MP sowie KF bekannt gegeben. Als Beilagen wurden die im Schriftsatz angeführten Schriftstücke in Kopie beigelegt.

Mit Schriftsatz vom 6. April 2005 des Unabhängigen Finanzsenates wurden dem Bw. folgende ergänzende Fragen gestellt:

In der gegenständlichen Berufung wird in den Raum gestellt, dass es sich bei der dem Finanzamt vorliegenden Vertragsausfertigung vom 5.1.1999 um eine Zweitschrift handeln könnte, die von Ihnen erst später unterzeichnet worden sei.

Es wird daher ersucht, jene Kaufvertragsurkunde im Original vorzulegen, die tatsächlich am 5.1.1999 unterzeichnet worden ist.

Treuhandverhältnis zwischen Ihnen und Ihrem Vater JH sen.: Laut Berufungsschrift war JH Eigentümer der Aktien der Firma H . Warum wurde dieser Umstand erst im Berufungsverfahren bekannt gegeben? Welche anderen rechtlichen Schritte haben Sie als Treuhänder Ihres Vaters im berufungsgegenständlichen Zeitraum gesetzt. Ab welchen Zeitpunkt haben Sie als Treuhänder Ihres Vaters fungiert? Wie lange waren Sie Treuhänder Ihres Vaters bzw. sind Sie es immer noch?

Der Kaufpreis für die Aktien der Firma H wurde an Sie (als Treuhänder) bar ausbezahlt. In weiterer Folge soll der Geldbetrag im Tresor der Firma K GmbH aufbewahrt worden sei. Hatte Herr JH sen. einen Zugang zu diesem Tresor? Hatten Sie einen Zugang zu diesem Tresor? Wenn ja, jeweils in welcher Funktion? Wann und von wem wurde der Geldbetrag wieder aus

dem Tresor entnommen? Wie erfolgte der weitere Geldfluss? Es möge der Nachweis erbracht werden, wann bzw. wie der Geldbetrag letztlich Herrn JH sen. zugeflossen ist.

Festgehalten wird, dass Sie sich immer noch nicht dazu geäußert haben, ob Sie bereit wären, an der Erstellung eines graphologischen Gutachtens aktiv mitzuwirken.

Mit Schriftsatz vom 28. April 2005 gab der Bw. hiezu bekannt:

1. Das Original der am 5. Jänner 1999 vom Bw. tatsächlich unterschriebenen

Kaufvertragsurkunde sei trotz intensiver Nachforschungen nicht mehr aufgefunden worden.

Die Originalurkunde habe sich weder in seinem noch in den Geschäftsunterlagen seines Vaters bzw. denjenigen der K GmbH befunden. Überdies seien bislang auch die Nachforschungen bei der H (die allerdings nur eingeschränkt möglich gewesen wären) erfolglos verlaufen, was ebenso hinsichtlich der entsprechenden Versuche bei der Kanzlei des Steuerberaters EG und beim Zeugen MP gelte. Diese Nachforschungen seien deshalb unternommen worden, weil alle vorgenannten juristischen und natürlichen Personen in geschäftliche Vorgänge involviert gewesen seien, bei denen die Originalurkunde in ihren Besitz hätte gelangen können und dann unter Umständen dort versehentlich "untergegangen" sein könnten. Alle insoweit angesprochenen Personen hätten zwar eingeräumt, dass ihnen die Originalurkunde möglicherweise ausgehändigt worden sein könnte. Sie wären jedoch leider nicht dazu in der Lage, konkrete Angaben über den letztendlichen Verbleib dieser Urkunde zu machen. Die Richtigkeit der vorstehenden Angaben könne neben den namentlich genannten Personen auch der Vater des Bw., der sich ebenfalls in die betreffenden Nachforschungen eingeschaltet hätte als Zeuge bestätigen. Sollte die Originalurkunde doch noch wieder aufgefunden werden können, würde sie unverzüglich zu den Verfahrensakten übermittelt werden.

2. Das gegenständliche Treuhandverhältnis sei erst im Berufungsverfahren und zwar in der Schlussbesprechung bekannt gegeben worden, weil dazu in einem früheren Zeitpunkt keine zwingende Veranlassung bzw. Notwendigkeit bestanden hätte. Es wäre zuvor insbesondere für den Umfang einer Abgabenpflicht weder beim Treugeber noch beim Treuhnehmer relevant (anlässlich der Einvernahme des Bw. durch das Finanzamt Schärding am 12. Dezember 2003, nämlich im Hinblick auf die beiden ersten an ihn gerichteten Fragen, habe er übrigens deswegen von der Offenlegung des Treuhandes abgesehen, weil er dadurch ohne ausdrückliche Ermächtigung seines Vaters unter Umständen gegen dessen Interesse als Treugeber hätte verstößen können). Außer der Gründung des H und dem Abschluss des Kaufvertrages vom 5. Jänner 1999 seien vom Bw. als Treuhänder seines Vaters keine anderen rechtlichen Schritte im berufungsgegenständlichen Zeitraum gesetzt worden. Er wäre insoweit neben seiner Funktion als Geschäftsführer der K GmbH lediglich noch in die schlussendlich aber gescheiterten vorvertraglichen Verhandlungen mit dem Zeugen MP involviert gewesen, bei denen über den Verkauf der von der vorgenannten Gesellschaft am 5. Jänner 1999

erworbenen Aktien hinaus auch der Verkauf der restlichen 10 Stück, deren Inhaber der Vater des Bw. gewesen wäre, zur Diskussion gestanden. Als Treuhänder seines Vaters habe der Bw. ab dem 24. April 1998 (Gründung der H) fungiert. Die Treuhandschaft sei damals deshalb begründet worden, weil sein Vater bei Errichtung der H nicht als deren Gründer nach außen hin in Erscheinung treten wollte. Eben diesem seinem Interesse sei dann auch entsprochen worden, in dem der Bw. auf Grund ausdrücklicher Ermächtigung seines Vaters als Treugeber den verfahrensgegenständlichen Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 als Treuhnehmer auf der Verkäuferseite abgeschlossen habe. Mit Vollzug des Kaufvertrages am 5. Jänner 1999 habe die Rechtsinhaberschaft seines Vaters also des Treugebers bezüglich der veräußerten 90 Stk. Aktien geendet und damit sei auch diesbezüglich die Verfügungsermächtigung des Bw. erloschen. Die Treuhandvereinbarung sei in diesem Zeitpunkt allerdings nicht beendet gewesen. In Bezug auf die nicht verkauften restlichen 10 Stk. Aktien habe das Treuhandverhältnis vielmehr fortbestanden und sei auch in der Folgezeit bis heute nicht beendet. Dass die vom Finanzamt hinsichtlich der Treuhandschaft geäußerten Vermutungen unzutreffend seien, dürfte sich im Übrigen auch hinreichend aus folgendem chronologischen Ablauf der einschlägigen Geschäftsvorgänge ergeben: Der Bruder des Bw. JCH hätte sich im Frühjahr 1998 intensiv mit der Situation auf dem Liegenschaftsmarkt in der früheren DDR beschäftigt und sei zu der Überzeugung gelangt, dort über die deutschen Grundstücksauktionen AG und die TLG Treuhandliegenschaft GmbH in Berlin sehr günstig Geschäfte machen zu können. Da er – wie übrigens auch der Bw. – nicht über das insoweit erforderliche Startkapital verfügt hätte, habe er diese Erwerbsmöglichkeiten seinem Vater unterbreitet, der sich dann entschlossen habe, mit einer neuen Firma in diesem Markt einzusteigen. Nach entsprechendem Konzept seines Vaters, der wie gesagt insoweit auf keinen Fall nach außen in Erscheinung treten wollte, sei daraufhin die H am 24. April 1998 in der vom Bw. mehrfach dargelegten Weise gegründet worden, wobei also sein Vater die notwendigen Geldmittel zur Verfügung gestellt habe. In der Folge nämlich am 15. Dezember 1998 habe die H sodann das Objekt "Z " in B zum Meistgebot von 1,910.000,00 DM zuzüglich Nebenkosten erworben. Auch diese Gelder seien der H von seinem Vater zur Verfügung gestellt worden und zwischenzeitlich übrigens ordnungsgemäß zurückgezahlt worden. Zum Beweis für die Richtigkeit der vorstehend dargelegten Tatsachen beziehe sich der Bw. vorsorglich auf seinen Vater JH sen. als Zeugen. Im Übrigen weise er noch darauf hin, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Treuhand keineswegs um einen Einzelfall gehandelt habe. Sein Vater habe vielmehr bereits vor dem hier relevanten Zeitraum im Zusammenhang mit einigen weiteren Geschäftsvorgängen Treuhandverhältnisse begründet, in denen er ebenfalls als Treugeber fungiert habe, um eben nach außen hin nicht in Erscheinung treten zu müssen, was er gleichfalls als Zeuge bestätigen könne. Seine

Einvernahme werde vorsorglich insoweit beantragt. Es treffe zwar zu, dass der Kaufpreis für die Aktien am 5. Jänner 1999 im hiesigen Büro durch Frau P bar an den Bw. ausbezahlt worden sei und das Geld von ihr aus dem dortigen Tresor entnommen worden wäre, es handle sich aber nicht um einen Tresor der Firma K GmbH. Er habe vielmehr zum Beispiel im Bedarfsfall ganz generell der kurzfristigen Aufbewahrung von größeren Geldbeträgen gedient, die in dem einen oder anderen Einzelfall – sowie im gegenständlichen Fall durch Frau P in bar in das Büro gelangt seien und dann unverzüglich weiterverfügt worden seien. Zugang zu diesem Tresor mittels jeweiligem Schlüssel hätte nur der Vater des Bw. und Frau P , also nicht der Bw.. Bei seinem Vater wäre das schon seit Erwerb des K Konzerns sowohl für private als auch für Belange die von ihm früher als Geschäftsführer vertretenen verschiedenen K -Firmen der Fall gewesen, während Frau P in ihrer Funktion als Prokuristin bzw. Geschäftsführerin einiger solcher Firmen auf Grund des dort zu ihren Agenden gehörenden Zahlungsverkehr im Bedarfsfall auch zu nutzen für eigene (private) Belange Zugang zu dem betreffenden Tresor gehabt hätte. Im verfahrensgegenständlichen Fall habe der Bw. den von Frau P an ihn gezahlten Betrag von 705.000,00 S noch im Büro sofort an seinen Vater ausgehändigt, in dem er auf dessen ausdrückliche Anweisung das Geld in den Tresor gelegt habe. Ansonsten hätte er wie gesagt nie Zugang zu dem Tresor. Darüber verhalte sich übrigens eine entsprechende Buchungsanzeige/Quittung, die anliegend noch mal beigelegt werde. Was dann in unmittelbaren Anschluss mit dem Geldbetrag geschehen sei, könne der Bw. nicht konkret sagen. Er habe nämlich das Büro nach der Geldübergabe verlassen und den Zeugen V der sich bereits in Zeitnot befunden habe, nach Hause und dann anschließend direkt weiter nach Passau gefahren. Der 5. Jänner 1999 (ein Tag vor dem Feiertag "Heilige Drei Könige") wäre nämlich in die Betriebsferien (24. Dezember 1998 bis einschließlich 8. Jänner 1999) gefallen und wäre von dem Zeugen ursprünglich im Zusammenhang mit dem vorgenannten Feiertag ganz anders verplant worden.

3. Der Bw. habe von dieser Äußerung abgesehen, weil die Erstellung eines grafologischen Gutachtens nach Auffassung des Finanzamtes nicht mehr erforderlich wäre. Dies erscheine ihm durchaus zutreffend. Denn es sei auch ja diesseits auch durchaus eingeräumt worden, dass seine Unterschrift auf der dem Finanzamt vorliegenden Kaufvertragsurkunde nicht mit derjenigen ident sei, die er andererseits aber auf jeden Fall auf der Originalurkunde am 5. Jänner 1999 geleistet hätte (und weswegen auch die oben und Ziffer 1. angeführte Möglichkeit anlässlich der gegenständlichen Berufung in den Raum gestellt worden sei).

Mit Schriftsatz vom 6. April 2005 des Unabhängigen Finanzsenates wurden dem Zeugen Matthias Perez folgende Fragen gestellt.

Waren Sie in der Zeit zwischen 27.7.1999 bis 30.9.1999 in S bei Geschäftsverhandlungen mit der 'Ha -Gruppe'? Worum ging es bei diesen Gesprächen? Waren Sie zu diesem Zeitpunkt

daran interessiert, Aktien der Firma H zu erwerben? Wer war damals Eigentümer der Aktien der Firma H? Wer war in diesem Zusammenhang Ihr Gesprächspartner? Durch welche Unterlagen haben Sie sich über die Eigentumsverhältnisse der Firma H informiert? Sollten Ihnen diese Unterlagen noch zur Verfügung stehen, mögen sie in Kopie ho. übermittelt werden. Zu welchem Kaufpreis wurden Ihnen die Aktien der Firma H zum Kauf angeboten? Warum haben Sie die Aktien letztendlich nicht (für das von Ihnen vertretene Klientel) erworben?

War Ihnen in diesem Zusammenhang bekannt, dass der Bw. als Treuhänder für seinen Vater JH sen. aufgetreten ist?

Mit Schriftsatz vom 14. Mai 2005 gab der Zeuge hiezu bekannt:

1. In der Zeit vom 27. Juli 1999 bis 30. September 1999 wäre er verschiedentlich zu Geschäftsverhandlungen mit der Ha Gruppe in S gewesen.
2. In dieser Zeit habe er als Rechtsanwalt und Notar eine Reihe von Mandanten für die Ha Gruppe bearbeitet. In seinem Mandantenkreis hätte er damals diverse institutioneller Anleger und Investoren gehabt. So z.B. holländische Fonds oder deutsche und schweizer Privatfinanziers. Von der Ha Gruppe wäre er gebeten worden, Kontakte zu solchen Investoren herzustellen, da man Anteile der Ha AG verkaufen wollte. Konkret hätte er Verhandlungen mit einem schweizer Anleger geführt, dessen Namen er allerdings wegen der weiterwirkenden beruflichen Schweigepflicht nicht nennen könnte. Dieser Anleger habe ein grundsätzliches Interesse an einer Mehrheitsbeteiligung an der H signalisiert wegen der zum Vermögen der AG gehörenden werthaltigen Grundstücke.
3. Selbst wäre er nie an einen Erwerb von Aktien der H interessiert gewesen, aber ein Mandant von ihm.
4. Eigentümer der Ha Aktien, die zur Veräußerung gestanden seien, wäre die K GmbH in S gewesen.
5. Seine Gesprächspartner wären der Bw. und Herr JH sen. gewesen.
6. Ihm sei ein Kaufvertrag Bw. – K GmbH über 90 von 100 Aktien übergeben worden.
7. Unterlagen würde er keine mehr besitzen. Da der Ankauf nicht zu Stande gekommen sei, habe er alle Unterlagen ein paar Jahre später anlässlich eines Umzuges vernichtet.
8. Verhandlungsbasis für die 90 Aktien war seiner Erinnerung nach ein Betrag iHv. 6,5 Mio. DM.
9. Nach einigen Monaten an Verhandlungen habe er von der Ha Gruppe erfahren, dass der Steuerberater der K GmbH auf Grund nochmaliger Prüfung größte Bedenken hinsichtlich der Steuerfreiheit des Aktienverkaufes zu dem Zeitpunkt Ende 1999 gehabt hätte. Er habe das dann dem schweizer Investor mitgeteilt, der daraufhin Abstand von dem Investment genommen habe.

10. Ende der 90er Jahre seien die Söhne CundH verschiedentlich für ihren Vater als Treuhänder aufgetreten.

Mit Schriftsatz vom 6. April 2005 wurden dem Zeugen EG folgende Fragen gestellt.

Welche Unterlagen standen Ihnen bei der Erstellung des Jahresabschlusses 1999 bzw. der Körperschaftsteuererklärung 1999 der Firma H zur Verfügung?

Haben Sie sich beim damaligen Vorstand JCH erkundigt, ob die Ihnen bekannten Beteiligungsverhältnisse noch aktuell sind?

Wann und wie haben Sie erfahren, dass mit Kaufvertrag vom 5.1.1999 90 Stück Aktien der Firma H vom Bw. an die Firma K GmbH veräußert worden sind? Hatten Sie jemals Einsicht in den diesbezüglichen Vertrag? Wenn ja, wann? Wenn Ihnen der diesbezügliche Kaufvertrag vorliegt, möge eine Kopie desselben ho. übermittelt werden.

Hatten Sie Kenntnis davon, dass der Bw. bei diesem Geschäft als Treuhänder für seinen Vater JH sen. aufgetreten ist?

Mit Schriftsatz vom 29. April 2005 gab der Zeuge hiezu bekannt:

1. Der Jahresabschluss 1999 sei von der Firma selbst vorbereitet und von ihm fertig gestellt worden. Zur Verfügung seien die Buchführung und der vorbereitete Abschluss 1999 sowie der komplette Jahresabschluss 1998 gestanden.

2. Er habe gewusst, dass der Bw. die von ihm treuhändisch gehaltenen Anteile im Auftrag des Treugebers (JH sen.) etwa Anfang 1999 veräußert hätte. Erfahren habe er das etwa zum Jahreswechsel 1998/1999 auf Grund einer Rückfrage wegen möglicher Formvorschriften des Kaufvertrages. Den Kaufvertrag habe er anlässlich eines Besuches in S Anfang 1999 eingesehen.

3. Es sei ein Versehen, dass die Erläuterungen (allgemeiner Berichtsteil) nur aus dem Vorjahr abgeschrieben und nicht den veränderten Beteiligungsverhältnissen angepasst worden seien.

4. Ihm sei von Anfang an bekannt gewesen, dass der Bw. als Treuhänder für seinen Vater Herrn JH sen. fungiert habe.

Mit Schriftsatz vom 30. März 2006 wurden dem Fa die Unterlagen des durchgeföhrten Vorhalteverfahrens mit dem Ersuchen übermittelt hiezu Stellung zu nehmen.

Seitens des FA wurde am 12. April 2006 telefonisch bekannt gegeben, dass das Finanzamt zur Zeit keine Möglichkeit sehe, die Zeugenaussagen zu entkräften.

Mit Schriftsatz des Unabhängigen Finanzsenates vom 11. Mai 2006 wurden dem Bw. die Kopien der Zeugenaussagen von MP und EG kenntnishaft übermittelt. Es wurden folgende weitere Fragen an ihn gestellt.

In Zusammenhang mit dem Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 werden Sie ersucht binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens noch folgende Fragen zu beantworten bzw. allenfalls

Unterlagen vorzulegen:

In der Berufungsschrift vom 27. Februar 2004 wird festgehalten, dass die Möglichkeit bestehe, dass es sich bei der beim Betriebsprüfer befindlichen Kaufvertragsurkunde vom 5. Jänner 1999 um eine Zweitschrift handelt, welche zu einem späteren Zeitpunkt unterfertigt worden sei. Wann und aus welchem Grund wurde diese Zweitschrift unterfertigt?

Wurde ein Aktienbuch im Sinne des § 61 AktG geführt? Wenn ja, möge dieses zur Einsichtnahme vorgelegt werden.

Am 5. Jänner 1999 unterlag der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere noch der Börsenumsatzsteuer. Wann, von wem und bei welchem Amt wurde die Börsenumsatzsteuer für das Geschäft am 5. Jänner 1999 entrichtet? Sollten Ihnen diesbezüglich Unterlagen vorliegen, mögen diese zur Einsichtnahme vorgelegt werden.

Mit Schriftsatz vom 19. Mai 2006 gab der Bw. hiezu bekannt:

Er sei der Überzeugung, dass die gegenständlichen Zweitschriften im unmittelbaren Zusammenhang mit dem seinerzeitigen Vorstands- und Aufsichtsratswechsel (Vorbereitungshandlungen um die Jahresmitte 2001/entsprechend anschließend rechtliche Vollziehung) zur Vervollständigung der Geschäftsunterlagen der AG unterfertigt worden seien. Bei derjenigen Urkunde, die dem Zeugen MP nach dessen nunmehriger Aussage übergeben und später vernichtet worden sei, dürfte es sich wohl um den Originalkaufvertrag vom 5. Jänner 1999 gehandelt haben. Auf diese Möglichkeit hätte der Bw. bereits in seiner Stellungnahme vom 28. April 2005 hingewiesen. Ein Aktienbuch sei nicht geführt worden. Bei den gegenständlichen Aktien würde es sich um Inhaberaktien handeln. Insoweit verweise er auf § 4 Abs. 2 der Satzung der AG. Ebenso wie § 61 des österreichischen Aktiengesetzes regelt § 67 Abs. 1 des für die BRD maßgeblichen Aktiengesetzes ausschließlich Namens- nicht dagegen aber auch Inhaberaktien. Eventuelle Aufzeichnungen einer deutschen AG über Inhaberaktien würden im Übrigen nicht unter § 67 deutsches Aktiengesetz fallen, seien also keine Aktienregister. Die deutsche AG sei diesbezüglich nicht zur Einreichung eines Aktienregisters verpflichtet. Entsprechende Aufzeichnungen dieser Art seien demgemäß von der H nicht geführt worden. Auf diese Umstände sei insbesondere der Vorstand der H anlässlich der Gründung der Gesellschaft von entsprechenden Fachleuten hingewiesen worden. Eine entsprechende Unterrichtung sei auch hinsichtlich der rechtlichen Situation zur Börsenumsatzsteuer erfolgt. Danach wäre diese frühere Steuer gem.

Kapitalverkehrssteuergesetz bereits mit Wirkung ab 1. Jänner 1991 abgeschafft worden, sodass keine Börsenumsatzsteuer entrichtet worden sei, diesbezügliche Unterlagen also nicht existieren würden. Der Bw. könne sich übrigens daran erinnern, dass dem Finanzamt im Zusammenhang mit der seinerzeitigen Betriebspflicht vom Registergericht Passau telefonisch eine Auskunft dahin erteilt worden sei, dass die Abtretung von Aktien in der BRD im Hinblick

auf die Börsenumsatz- sowie Kapitalverkehrsteuer etc. nirgends anzugeben bzw. anzuzeigen sei. Ein entsprechender Aktenvermerk müsste sich eigentlich in den Akten des Finanzamtes S befinden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Am 24. April 1998 gründete der Bw. die H . Der Bw. behauptet, am 5. Jänner 1999 90 Stück der H Aktien an die Firma K GmbH verkauft zu haben. Ein Kaufvertrag, der an diesem Tag unterschrieben worden war, konnte im gegenständlichen Verfahren nicht vorgelegt werden. Die in Kopie vorliegende Vertragsausfertigung wurde zwar vom Bw. unterzeichnet, stimmt aber nicht mit jenem Unterschriftsbild überein, mit dem der Bw. zu diesem Zeitpunkt andere Schriftstücke unterfertigt hat. Der Bw. selbst hält es für möglich, dass es sich bei der vorliegenden Vertragsurkunde um eine Zweitschrift handle, die erst später von ihm unterfertigt worden sei. Der Bw. hat den Kaufvertrag als Käufer und als Verkäufer für die K GmbH unterschrieben. In diesem Zusammenhang ist den Ausführungen in der Berufungsschrift zuzustimmen, wonach für den Verkauf von Inhaberaktien die Errichtung eines schriftlichen Vertrages grundsätzlich nicht zwingend vorgesehen ist. Weiters wurde vom Zeugen V bei seiner Einvernahme am 12. Jänner 2004 bestätigt, dass er den Vertrag vom 5. Jänner 1999 erstellt hat und dieser am 5. Jänner 1999 vom Bw. unterzeichnet worden sei.

Völlig zutreffend führt das Finanzamt aus, dass nicht mehr feststellbar ist, wann der Geldfluss stattgefunden hat, weil bei Abschluss der Buchhaltung nur die Kontoblätter, nicht aber die Journale ausgedruckt worden. Eine Speicherung der Buchhaltung in der EDV erfolgte nicht. Allerdings wurden die Kopien von diversen Buchungsanzeigen vorgelegt. Laut den Belegen der Volksbank wurde der Betrag von 700.000,00 S in drei Teilbeträgen in der Zeit vom 28. Dezember 1998 und 30. Dezember 1998 von Frau P bar behoben. Laut Buchungsanzeige vom 4. Jänner 1999 wurde der Betrag der K GmbH übergeben und laut Buchungsanzeige vom 5. Jänner 1999 bezahlte diese den Kaufpreis von 705.000,00 S an den Bw. Diese Buchungsanzeige enthält neben dem Vordruck "Betrag erhalten" die Unterschrift des Bw. Dieser Schriftzug ist völlig ident mit jenem, den der Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 enthält. Der Bw. wurde im gegenständlichen Verfahren mehrfach mit dem Umstand konfrontiert, dass sich sein Unterschriftsbild seit 1998 stetig verändert hat. Ihm wurde vorgehalten, dass das Unterschriftsbild am Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestanden hat. Seitens des Bw. wurde zugestanden (vgl. Schreiben an den UFS vom 28. April 2005), dass seine Unterschrift auf der dem Finanzamt vorliegenden Kaufvertragsurkunde nicht mit derjenigen ident ist, die er (angeblich) auf der Originalurkunde am 5. Jänner 1999 geleistet habe. Im Schriftsatz vom 19. Mai 2006 gab der Bw. weiters bekannt, dass er der Überzeugung ist, die gegenständliche Zweitschrift ist im Zusammenhang

mit dem seinerzeitigen Vorstands- und Aufsichtsratwechsel (Vorbereitungshandlungen um die Jahresmitte 2001/entsprechende anschließende rechtliche Vollziehung) zur Vervollständigung der Geschäftsunterlagen der AG unterfertigt worden. Damit steht fest, dass das Unterschriftsbild auf dem vorliegenden Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 jenem entspricht, mit dem der Bw. Mitte des Jahres 2001 zu unterzeichnen pflegte. Da die Buchungsmitteilung vom 5. Jänner 1999 exakt dasselbe Unterschriftsbild aufweist, ist eindeutig bewiesen, dass auch die Buchungsmitteilung erst im Jahr 2001 unterfertigt wurde. Damit ist der Verdacht des Finanzamtes bestätigt, dass es sich beim Verkauf der 90 Stück Aktien der HAAS AG um ein nachträglich gestaltetes Scheingeschäft handelt. Die Aussage des Zeugen V ist offensichtlich falsch. Warum Frau P am 28. Dezember, 29. Dezember und 30. Dezember 1998 700.000,00 S behoben hat, ist nicht nachvollziehbar, aber für gegenständliches Verfahren nicht relevant. Allerdings spricht auch die Behebung in drei Teilbeträgen für die Annahme, dass der Verkauf der Aktien nicht zu diesem Zeitpunkt stattgefunden hat, weil sonst wohl der Betrag in einem behoben worden wäre. Die Geldbehebungen stehen also nicht im Zusammenhang mit dem behaupteten Aktienverkauf. Der weitere Geldfluss des angeblichen Aktienverkaufes ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Laut den Angaben des Bw. am 28. April 2005 hat Frau P das Geld am 5. Jänner 1999 aus dem im Büro befindlichen Tresor entnommen und dem Bw. übergeben. Dieser soll den Betrag sofort seinem Vater ausgehändigt haben, in dem er ihn wieder in diesen Tresor gelegt hat. Dieser Vorgang ist – auch wenn er von Frau P bestätigt wird – äußert unglaublich. Zusammengefasst bedeutet dies, dass für den "Verkauf" am 5. Jänner 1999 ein Mitte des Jahres 2001 unterfertigter Kaufvertrag, eine Mitte des Jahres 2001 unterfertigte Buchungsmitteilung und die Behauptung, dass am 5. Jänner 1999 700.000,00 S aus dem Tresor entnommen und sofort wieder eingelebt wurden, sprechen sollen.

Eine weitere Tatsache, die gegen den Verkauf am 5. Jänner 1999 spricht, ist die Bilanz der H per 31. Dezember 1999. Laut allgemeinen Berichtsteil zu dieser Bilanz hat der Bw. zu diesem Zeitpunkt alle 100 Stück Aktien der H besessen. Diese Bilanz und die Körperschaftserklärung 1999 wurden am 9. Oktober 2000 beim Finanzamt eingereicht. In der Bilanzbeilage für das Jahr 2000, die am 2. Mai 2001 eingereicht wurde, wird ausgeführt, dass seit 5. Jänner 1999 die Firma K GmbH alleiniger Aktionär der Firma H sei. Offensichtlich wurde bei der Bilanz per 31. Dezember 2000 der nachträglich fingierte Aktienverkauf vom 5. Jänner 1999 eingebaut, wobei ein Fehler in der Höhe der Beteiligung gegenüber der fingierten Vertragslage passierte (laut Scheingeschäft wäre die K GmbH Eigentümer von 90 Stück Aktien). Tatsächlich war zu diesem Zeitpunkt der Bw. alleiniger Aktionär der H. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung gelangte der UFS zur Ansicht, dass es sich bei den Angaben des Zeugen Diplomkaufmann EG am 29. April 2005, wonach es sich um einen Irrtum

gehandelt habe, dass der allgemeine Berichtteil aus dem Vorjahr abgeschrieben worden sei und er vom Aktienverkauf Anfang 1999 gewusst hätte, um eine Gefälligkeitsaussage zu Gunsten des Bw. handelt.

Schließlich ist der Umstand zu berücksichtigen, dass der Bw. seit 7. November 1997 selbständige vertretungsbefugter Geschäftsführer der K GmbH ist. In dieser Funktion hat er auch den "Kaufvertrag" vom 5. Jänner 1999 unterschrieben. Das bedeutet, er ist als Käufer und Verkäufer in einer Person aufgetreten. Unter diesem Gesichtspunkt verliert die Zeugenaussage des MP an Bedeutung. Wenn er nämlich Interesse hatte, für seine Mandanten Aktien der H zu erwerben und daher Verhandlungen mit dem Bw. führte, ist davon auszugehen, dass für ihn nicht ersichtlich war, ob er mit dem Bw. ad personam oder als Geschäftsführer der K GmbH verhandelte. Die Aussage, ihm sei ein Kaufvertrag Bw. – K GmbH über 90 von 100 Stück Aktien übergeben worden, ist insofern unglaublich, als es für ihn ja völlig irrelevant war, wer Eigentümer der Aktien war, zumal jedenfalls der Bw. Verhandlungspartner war.

Schließlich erfolgte am 26. Jänner 2001 der Verkauf der berufungsgegenständlichen Aktien an die L GmbH zu einem Kaufpreis von 6.253.000,00 DM. Im Kaufvertrag vom 26. Jänner 2001 unter § 1 Kaufgegenstand ist ausgeführt, dass der Verkäufer alleiniger Aktionär der H sei. Dies traf zum damaligen Zeitpunkt nur für den Bw. zu. Als Verkäufer unterschrieben hat den Vertrag der Bw. Seitens des Bw. wird dieser Umstand damit begründet, dass die Urkunde in Stuttgart unterzeichnet worden sei und er die Firmenstampfie der Firma K GmbH nicht im Reisegepäck gehabt hätte. Da der Bw. auch nach seinen eigenen Angaben immer noch 10 Stück Aktien der H besitzt, hätte er als ordentlicher Kaufmann zumindest den Zusatz "als Geschäftsführer der K GmbH" beifügen müssen. Auch auf der Vereinbarung vom 9. Juli 2001 zum Kaufvertrag vom 26. Jänner 2001, die im Neuhaus unterzeichnet wurde, hat der Bw. ad personam und nicht als Vertreter der K GmbH unterzeichnet. Erst am Nachtrag zur Vereinbarung vom 9. Juli 2001 am 19. Juli 2001 hat er erstmalig als Vertreter der K GmbH unterzeichnet. Offensichtlich war zu diesem Zeitpunkt das Scheingeschäft hinsichtlich des Verkaufes der Aktien bereits konstruiert.

Bei Betrachtung der dargelegten Fakten im Gesamtbild teilt der UFS die Meinung des Finanzamtes, dass der Verkauf der 90 Stück Aktien der H am 5. Jänner 1999 an die K GmbH nicht stattgefunden hat. Vielmehr liegt ein nachträglich konstruiertes Scheingeschäft vor, das gemäß § 23 Abs. 1 BAO für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung ist. Steuerlich relevant ist daher erst der Verkauf der Aktien am 26. Jänner 2001 durch den Bw. Dieser Verkauf stellt nämlich eine Veräußerung einer Beteiligung gemäß § 31 Einkommensteuergesetz 1988 des Bw. im Jahr 2001 dar. Hinsichtlich der Höhe des vom Finanzamt ermittelten Veräußerungserlöses wurden seitens des Bw. keine Einwände erhoben.

Bei der Schlussbesprechung am 18. Dezember 2003 behauptete der Bw. erstmalig, er sei beim "Aktienverkauf" am 5. Jänner 1999 als Treuhänder für seinen Vater aufgetreten. Im Schriftsatz vom 28. April 2005 führte der Bw. dazu näher aus, dass außer der Gründung der H und dem Abschluss des Kaufvertrages vom 5. Jänner 1999 von ihm als Treuhänder seines Vaters keine anderen rechtlichen Schritte im berufungsgegenständlichen Zeitraum gesetzt worden wären. Als Treuhänder seines Vaters habe er ab dem 24. April 1998 (Gründung der H) fungiert. Die Treuhandschaft sei damals deshalb begründet worden, weil sein Vater bei Errichtung der H nicht als deren Gründer nach außen hin in Erscheinung treten wollte. Eben diesem seinem Interesse sei dann auch entsprochen worden, indem der Bw. aufgrund ausdrücklicher Ermächtigung seines Vaters als Treugeber den verfahrensgegenständlichen Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 als Treunehmer auf der Verkäuferseite abgeschlossen habe. Mit Vollzug des Kaufvertrages am 5. Jänner 1999 habe die Rechtsinhaberschaft seines Vaters also des Treugebers bezüglich der veräußerten 90 Stück Aktien geendet und damit sei auch diesbezüglich die Verfügungsermächtigung des Bw. erloschen. Die Treuhandvereinbarung sei in diesem Zeitpunkt allerdings nicht beendet gewesen. In Bezug auf die nicht verkauften restlichen 10 Stück Aktien habe das Treuhandverhältnis vielmehr fortbestanden und sei auch in der Folgezeit bis heute nicht beendet. Zum Beweis für den Bestand des Treuhandverhältnisses betet der Bw. die zeugenschaftliche Einvernahme des Treugebers JH sen., des Steuerberaters in seiner Funktion als Berater des Treugebers und V an.

Die Treuhandschaft ist im österreichischen Zivilrecht nicht ausdrücklich geregelt, jedoch zu Folge des Grundsatzes der Vertragsfreiheit möglich und zulässig. Treuhandverhältnisse werden von der Rechtsordnung, die in einzelnen Vorschriften auf diese Gestaltungsform sogar Bezug nimmt, als zulässig vorausgesetzt. Das Wesen der Treuhandverhältnisse besteht vor allem darin, dass jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen aber aufgrund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll (Zweckbindung). Der Treuhänder ist im Besitz des Vollrechtes, er kann darüber wie ein sonstiger Berechtigter wirksam verfügen. Der Treuhänder handelt im eigenen Namen jedoch für fremde Rechnung, er übt fremde Rechte aus. Der Treuhänder ist nach außen hin unbeschränkt verfügberechtigt, jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Interesse des Treugebers auszuüben, also von seiner äußeren Rechtsstellung als Vollverfügungsberechtigter nur dem inneren Zweck entsprechend Gebrauch zu machen.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. b. BAO werden Wirtschaftsgüter, die zu treuen Handen übereignet worden sind, dem Treugeber zugerechnet.

Im gegenständlichen Fall ist auch die Rechtsprechung des VwGH zur Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen zu beachten: In der Regel fehlt es bei Angehörigenvereinbarungen an den zwischen fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Verträge zwischen nahen Angehörigen können – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit – für den Bereich des Abgabenrechtes grundsätzlich nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Angehörigenvereinbarungen sind daher näher u.a. deswegen zu untersuchen, um eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich zu vermeiden. Damit soll eine in ihrer abgabenrechtlichen Auswirkung zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gehende willkürliche Herbeiführung oder Vortäuschung abgabenrechtlicher Wirkungen verhindert werden.

Nach ständiger Rechtsprechung werden Verträge zwischen nahen Angehörigen im Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren eindeutigen jenen Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen wären. Der Umstand, dass die Treuhand häufig verdeckt wird, ändert an der Geltung dieser Grundsätze ebenso wenig wie etwa bei den so genannten stillen Zessionen. Sollen zwischen nahen Angehörigen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden können, müssen sie der Abgabenbehörde gegenüber ausreichend zum Ausdruck gebracht werden. Dies ist nur der Fall, wenn die betreffende Vereinbarung der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekannt gegeben wird. Auch ein Nachweis durch zeitnah errichtete öffentliche Urkunden oder Anzeigen an Behörden ist möglich. Die erst im Nachhinein gemachten Ausführungen naher Angehöriger oder nahe stehender Personen reichen als Beweis jedoch nicht aus. Gleichermaßen gilt für (verdeckte) Treuhandverhältnisse naher Angehöriger. Da das angebliche Treuhandverhältnis zwischen Vater und Sohn nicht in diesem Sinn zeitnah nach außen zum Ausdruck gekommen ist, kann der betreffenden Behauptung des Bw. der Glaube versagt werden, ohne die namhaft gemachten Zeugen vernehmen zu müssen. Die Unterlassung dieser Vernehmung stellt keine unzulässige Vorwegnahme der Beweiswürdigung dar.

Die steuerliche Vertretung des Bw. wendet in diesem Zusammenhang ein, eine Offenlegung zu einem früheren Zeitpunkt wäre nicht erforderlich gewesen, da das gegenständliche Treuhandverhältnis für den Umfang einer Abgabepflicht weder beim Treugeber noch beim Treunehmer relevant gewesen sei. Dem ist folgendes entgegenzuhalten: Da es sich beim

Verkauf der 90 Stück H Aktien am 5. Jänner 1999 um ein Scheingeschäft handelt (vgl. die Ausführungen oben), wurde ein steuerlich relevanter Tatbestand mit dem Verkauf am 26. Jänner 2001 gesetzt. Hätte also das behauptete Treuhandverhältnis tatsächlich bestanden, hätte dieses ebenso wie andere für die Abgabenfestsetzung maßgebende Umstände gemäß § 120, 121 BAO binnen Monatsfrist dem Finanzamt angezeigt werden müssen. Diese Anzeigepflicht wurde verletzt und das angebliche Treuhandverhältnis erst am 18. Dezember 2003 gegenüber dem Finanzamt offen gelegt. Schließlich wurden als Beweis für das Treuhandverhältnis die Belege über die Geldbehebung zur Einzahlung des Stammkapitales im Jahr 1998 und die Rückzahlung dieses Betrages in bar im Jahr 1999 vorgelegt. Es ist nicht ersichtlich, dass der Bw. den Betrag von 705.000,00 S am 30. April 1998 von seinem Vater erhalten hat. Vielmehr wurde der Betrag von einem Konto des JCH behoben. Laut Beleg vom 5. Jänner 1999 erfolgte die Rückzahlung des Betrages unter dem Titel "Leihbetrag" an JH sen. Auch diese Titulierung spricht gegen die Annahme eines Treuhandverhältnisses, offensichtlich hat Johann Haas sen. dem Bw. den Betrag für die Gründung der H geliehen, nicht jedoch als Treugeber fungiert.

Nach ständiger Judikatur des VwGH sind bei Treuhandvereinbarungen strenge Maßstäbe anzulegen. Insbesondere dann, wenn ein Treuhandverhältnis behauptet wird, von dem maßgebliche steuerliche Rechtsfolgen abhängen, wird eine entsprechende Beweisführung verlangt. Die Treuhandschaft ist ebenso erhöht beweisdürftig wie sonstige an sich irreguläre Phänomene auch, sollen sie mit besonderen Besteuerungsfolgen verknüpft werden. § 24 der BAO regelt nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften. Diese folgt bei Einkünften aus einem Treuhandvermögen der nach österreichischem Recht im Innenverhältnis grundsätzlich beim Treugeber bleibenden Dispositionsbefugnis. Auch für ein Treuhandverhältnis gelten, wenn es angeblich zwischen nahen Angehörigen bestanden haben soll, die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze, dass nämlich Verträge für ihre Anerkennung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die Parteien trifft die Verpflichtung zur Bekanntgabe des maßgeblichen Inhaltes des Treuhandverhältnisses.

Es ist ungewöhnlich, dass die steuerliche Vertretung bzw. der Bw. erst im Zusammenhang mit der Jahre später stattfindenden Betriebsprüfung eine Treuhandvereinbarung aus dem Jahre 1998 behauptet. Nachweise über diese angebliche Treuhandvereinbarung wurden nicht erbracht. Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind im Steuerrecht ganz allgemein nicht anzuerkennen. Diese müssen vielmehr "pro futuro" (im Vorhinein) bekannt gegeben werden. In diese Richtung weist auch das Erkenntnis des VwGH vom 16. März 1989, 89/14/0024,

wonach Vereinbarungen, die nicht zeitnah nach außen zum Ausdruck kommen, im Rahmen der Beweiswürdigung keine Anerkennung finden können. Die Tatsache, dass Treuhandgeber, Treuhandnehmer und Parteienvertreter (Steuerberater) Kenntnis vom Vorgang der Treuhandvereinbarung hatten, genügt nach Ansicht des UFS nicht den Anforderungen der Publizität. Faktum ist, dass die konkrete Vereinbarung der Behörde nicht rechtzeitig (zeitnah) angezeigt worden ist.

Aus all diesen Gründen kann das behauptete Treuhandverhältnis im gegenständlichen Fall nicht anerkannt werden.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. August 2006