



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes X . betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO zur Einkommensteuer 1997 sowie betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des anhängigen Verfahrens ist die Klärung des Vorliegens steuerpflichtiger sonstiger Einkünfte nach § 29 Z 2 EStG 1988 in Höhe von 981.082,- €, die dem Berufungswerber (Bw) nach Ansicht des Finanzamtes X (FA) im Jahr 1997 aus der Veräußerung einer Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 zugeflossen sind.

Nach Durchführung einer auf Basis des § 147 Abs 1 BAO iVm. § 99 Abs 2 FinStrG 1955 durchgeführten Außenprüfung (AP) vertrat das FA im angefochtenen Einkommensteuer (ESt-) Bescheid den Standpunkt, beim Verkauf von 655 Anteilen an der (Jointventure-) AG (Tschechien) im Jahr 1997 an die bisherige österreichische Mehrheitsgesellschafterin, die Y- Werkzeugbau GmbH, sei der auf 160 Anteile entfallende Teilertrag dem Bw als Privatperson zuzurechnen, der als faktischer Alleinmachthaber hinter der als Verkäuferin auftretenden AB- Handels- und Beteiligungs AG (im Folgenden kurz AB- AG), einer in Vaduz/Liechtenstein ansässigen Domizilgesellschaft, gestanden sei. Nach dem Ergebnis des durchgeführten AP-Verfahrens sei davon auszugehen, dass die AB- AG niemals

Anteile an der (Jointventure-) AG erworben oder verkauft habe. Der auf 160 Anteile an der (Jointventure-) AG entfallende Teil des erzielten Veräußerungsgewinns sei vielmehr zur Gänze dem Bw zuzurechnen.

Mit der fristgerecht gegen diesen ESt-Bescheid und den zugehörigen Wiederaufnahmebescheid eingebrachten Berufung verwehrte sich der Bw sowohl aus verfahrensrechtlichen als auch aus materiellrechtlichen Gründen gegen diese Zurechnung. Einerseits sei im Zeitpunkt der Bescheiderlassung im Dezember 2006 hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 bereits Verjährung eingetreten. Das FA sei ohne Vorliegen der Voraussetzungen von der verlängerten Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben ausgegangen. Zudem lasse die Bescheidebegründung die der Annahme eines Hinterziehungstatbestandes zu Grunde liegenden Überlegungen des FA vermissen. Nach der Niederschrift zur durchgeführten Schlussbesprechung im AP-Verfahren habe die Erstbehörde das vom Bw vorgebrachte Sinken seines Beteiligungsausmaßes an der AB- AG von 100% auf 20% „*in wirtschaftlicher Betrachtung*“ nicht anerkannt. Die auf rein verfahrensrechtliche Sonderbestimmungen aufbauende Argumentation der Behörde (wirtschaftliche Betrachtungsweise, Beweislastverschiebung zu Lasten des Bw bei Auslandssachverhalten) belege, dass der Hinterziehungstatbestand vom FA nicht nachgewiesen worden sei. Im Übrigen gelte nach herrschender Auffassung die Unschuldsvermutung auch bei der Beurteilung hinterzogener Abgaben. Für die Einkommensteuer 1997 sei daher von einer 5jährigen Verjährungsfrist auszugehen, welche mit dem 31.12.2003 abgelaufen sei.

Selbst bei Annahme eines Hinterziehungstatbestandes sei „*nach der neuen Rechtslage*“ mit Ende 2005 Verjährung eingetreten („*1997 + 8 Jahre*“), da in der Angelegenheit der (Jointventure-) AG bis zum Ablauf des Jahres 2005 lediglich Ermittlungen der Finanzstrafbehörde I. Instanz im Wege der damaligen Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) durchgeführt worden seien. Nachdem diese im Jahr 2004 und 2005 gesetzten Handlungen weder der Geltendmachung des Abgabenanspruchs gedient hätten, noch der Abgabenbehörde zuzurechnen gewesen seien, sei eine Verlängerung des Eintritts der Verjährung über den 31.12.2005 hinaus nicht eingetreten.

Auch in der Sache werde die Zurechnung des Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf von 160 Anteilen an der (Jointventure-) AG an den Bw als faktischen Machthaber der AB- AG bestritten. Im AP-Verfahren habe man durch die Bestätigung des Schweizer Staatsbürgers H.H. vom 21. September 2006 nachgewiesen, dass der Bw 80% des Aktienkapitals an der AB- AG bald nach der Gründung des Unternehmens im Jahr 1993 an eine Schweizer Investorengruppe verkauft hatte. Es sei nicht ungewöhnlich bzw. entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Unterlagen zu diesen, Jahre zurückliegenden Vorgängen über ein

infolge Konkurses seit 2002 im Handelsregister gelöscht Unternehmen für den Bw nicht mehr greifbar seien. Das FA habe im angefochtenen Bescheid die vorgelegte Bestätigung des H.H. weder berücksichtigt noch in der Bescheidsbegründung gewürdigt. Da das FA bei richtiger Würdigung dieses Beweismittels die Feststellung zu treffen gehabt hätte, dass der Bw zum Zeitpunkt des Verkaufs der strittigen Beteiligung keineswegs faktischer Machthaber der AB-AG gewesen sei, habe es auch an einem geeigneten Wiederaufnahmegrund für den rechtskräftigen ESt-Bescheid 1997 gefehlt.

Das FA lege das Rechtsmittel ohne weitere Ermittlungen und ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Vorlageantrag begehrte es die Abweisung der Berufung. Gegen den Einwand der fehlenden Wiederaufnahmebefugnis brachte es vor, der Außenprüfung sei ein Prüfungsauftrag des FA und nicht der FinStrBehörde zu Grunde gelegen, der als Verfahrenstitel neben § 99 Abs 2 FinStrG „*definitiv (auch) § 147 BAO angeführt*“ habe. Im Übrigen seien nach der VwGH-Judikatur von der Abgabenbehörde auf Basis des § 99 FinStrG durchgeführte Prüfungsverfahren keine finanzstrafbehördlichen Amtshandlungen sondern solche des Abgabenverfahrens.

Zur Verjährung führte das FA mehrere, im Zuge des AP-Verfahrens in den Jahren 2004 und 2005 gesetzte Maßnahmen an, welchen Unterbrechungswirkung im Sinne des § 209 Abs.1 BAO zugekommen sei, wie etwa der Ausfertigung des Prüfungsauftrages und Unterfertigung durch den Bw, der Durchführung verschiedener (Verdächtigen- und Zeugen-) Einvernahmen und dem Versand von Auskunftersuchen.

Während sich die Erstbehörde zum Hinterziehungsverdacht im Vorlageantrag nicht äußerte, verwies sie im Zusammenhang mit der Zurechnung des Gewinnanteils an den Bw auf verschiedene, insbesondere widersprüchliche Aspekte aus dem AP-Verfahren, aufgrund welcher „in freier Beweiswürdigung“ davon auszugehen sei, dass die vom Bw behauptete Abtretung von 80% seiner Anteile an der AB-AG als Schutzbehauptung zu qualifizieren sei. Da der Bw kein einziges Schriftstück zum behaupteten Sachverhalt vorlegen habe können, sei ihm jedenfalls die Verletzung seiner - bei Sachverhalten mit Auslandsbezug bestehenden - Beweisvorsorgepflicht vorzuwerfen.

In einer Stellungnahme zum Vorlageantrag der Erstbehörde führte der Bw aus, weshalb er davon ausgehe, dass ein funktional für die Finanzstrafbehörde einschreitendes Prüfungsorgan aus rechtsstaatlichen Gründen nicht zugleich für die Abgabenfestsetzungsbehörde tätig sein könne. Die im Prüfungsverfahren ab dem ersten Einschreiten für die Finanzstrafbehörde gesetzten Maßnahmen seien daher nur der Strafbehörde zuzurechnen. Folgerichtig komme diesen auch keine Verlängerungswirkung iSd § 209 Abs 1 BAO zu.

In weiterer Folge übermittelte der Bw dem UFS noch Bestätigungen von zwei Personen mit Schweizer Adresse vom Juli 2007, durch welche die im AP-Verfahren vorgelegte Darstellung des H.H. vom 21. September 2006 gestützt wird.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurden ergänzende Erhebungen zur Beendigung des Engagements der tschechischen Partnerunternehmen in der (Jointventure-) AG im Jahr 1996 durchgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 29 Z 2 iVm § 31 Abs.1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) in der 1997 geltenden Fassung des BGBl Nr. 201/1996 gehören zu den sonstigen Einkünften *„die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, so tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war.“*

Die Besteuerung nach den Bestimmungen des § 31 EStG ist subsidiär. Sie kommt nicht zur Anwendung, soweit die veräußerte Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehört oder wenn ein Spekulationstatbestand iSd § 30 EStG idF 1997 realisiert wurde (§ 31 Abs 6 EStG). Letzterer kommt zum Tragen, wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung nicht mehr als ein Jahr beträgt (§ 30 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG idF 1997).

Nach dem vorliegenden Akteninhalt, an dessen Richtigkeit zu zweifeln der UFS insoweit keine Veranlassung sieht, waren an der im Jahr 1990 mit Sitz in (CZ-Betriebsort1)/Tschechien als Joint Venture gegründeten (Jointventure-) AG per Dezember 1995 je zwei österreichische und zwei tschechische Unternehmen beteiligt. Lt. Aktienbuch des Unternehmens hielten die tschechischen Partner insgesamt rd. 24,5% der Anteile (390 Anteile (Tschechienfirma1) (CZ-Betriebsort1) a.s.; 100 Anteile (Tschechienfirma2) (CZ-Betriebsort2) a.s., im Folgenden (Tschechienfirma1) bzw. (Tschechienfirma2)), die restlichen 75,5% der Anteile teilten sich die beiden österreichischen Partner, die (damalige) Y- Werkzeugbau Betriebs-GmbH/Oberösterreich (im Folgenden kurz Y- GmbH) und die Z- Beteiligungs- und Handels-GmbH/Steiermark (im Folgenden kurz Z- GmbH). Die Y- GmbH war seit der Unternehmensgründung der (Jointventure-) AG deren Mehrheitseigentümerin. Im Dezember 1995 war sie mit 50,75% (1015 Anteilen) an der (Jointventure-) AG beteiligt, die Z- GmbH hielt zu dieser Zeit 495 Anteile (24,75%).

Gesellschafter der seit 1979 bestehenden Z- GmbH waren lt. Unternehmensbuch ab April 1994 E.H. und der Bw zu je 50%. Bis 31. August 2002 waren beide zugleich je selbstständig vertretungsbefugte Geschäftsführer. Im August 2002 schied der Bw zunächst als Geschäftsführer, im November 2004 auch als Gesellschafter aus der Z- GmbH aus.

Im Wege der seit April 1994 mit 495 Anteilen bestehenden Beteiligung der Z- GmbH an der (Jointventure-) AG war der Bw somit mittelbar im Ausmaß von 12,37% an der tschechischen Joint Venture-Tochter beteiligt.

Die verfahrensgegenständlichen 160 Anteile repräsentierten ein Beteiligungsausmaß von 8% am Stammkapital der (Jointventure-) AG. Sofern diese Anteile beim Verkauf dem Bw persönlich zuzurechnen waren, lagen daher in Verbindung mit dessen über die Z- GmbH gehaltener Beteiligung an der (Jointventure-) AG im Verfahrenszeitraum beim Bw dem Grunde nach die Voraussetzungen für die Anwendung des § 31 EStG vor, soweit dieser die Beteiligung nicht einem Betriebsvermögen zugeordnet hatte.

Das dem anhängigen Verfahren zu Grunde liegende Veräußerungsgeschäft, der Verkauf von 160 Anteilen an der (Jointventure-) AG an die Y- GmbH, fand nach der Aktenlage im Sommer 1997 statt und war Teil eines Erwerbs von 655 Anteilen, durch welche die Y- GmbH Alleingesellschafterin der (Jointventure-) AG wurde.

Bereits im Jahr 1996 hatten die tschechischen Teilhaber ihr Engagement in der (Jointventure-) AG beendet. Lt. Aktienbuch der (Jointventure-) AG hatten die gesamten 490 Anteile der (Tschechienfirma1) und (Tschechienfirma2) am 1. März 1996 den Eigentümer gewechselt. 330 Anteile der (Tschechienfirma1) waren an die Y- GmbH übertragen worden. Für die restlichen 60 Anteile der (Tschechienfirma1) und die 100 Anteile der (Tschechienfirma2), insgesamt somit für 160 Anteile, scheint als neue Eigentümerin im Aktienbuch der (Jointventure-) AG die AB- AG auf.

Dem Aktienbuch ist weiters zu entnehmen, dass die Y- GmbH in einem weiteren Schritt per 27. August 1997 auch die noch fehlenden 655 Anteile erworben hatte. Seit diesem Zeitpunkt ist sie Alleingesellschafterin der (Jointventure-) AG (zwischenzeitig umfirmiert in „Y- (CZ- Betriebsort3)“). Verkäuferin des gesamten Pakets von 655 Anteilen soll nach der Darstellung des Bw, die sich mit dem Inhalt des Aktienbuches der (Jointventure-) AG deckt, die AB- AG gewesen sein.

Der UFS hält es aus folgenden Gründen für nicht erweisen, dass die AB- AG oder der Bw als Privatperson die verfahrensgegenständlichen 160 Anteile an der (Jointventure-) AG je erworben haben. Entsprechend ist beiden ein bei der Veräußerung dieser Anteile im Jahr 1997 erzielter Gewinn auch nicht zurechenbar.

Nach den im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren ergänzten Zeugenangaben des H.D., bis Ende 2006 Hauptgesellschafter und Geschäftsführer der Y- GmbH, erfolgte der (im Verfahren unstrittige) Ausstieg der tschechischen Partner im Jahr 1996 in der Form, dass die österreichischen Anteilsinhaber die Anteile der tschechischen Gesellschafter „*im Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligungen*“ erwarben. Die Verkaufsverhandlungen mit den tschechischen Partnern, und zwar insbesondere die Verhandlungen zum Kaufpreis, wurden demnach auf österreichischer Seite durch seine Person für die Y- GmbH (mit Unterstützung des Geschäftsführers der (Jointventure-) AG, M.S. und eines Anwalts) und durch den Bw geführt. Zwischen dem Bw und der Y- GmbH sei eine Übernahme „*im Verhältnis wie bisher*“ vereinbart worden. Die Übergabe der Anteile und die mit Dolmetscherunterstützung erfolgte Unterzeichnung des in tschechischer Sprache verfassten Kaufvertrages habe - getrennt von der Kaufpreisentrichtung - bei einem Notar in O. (tschechisch (CZ-Betriebsort3)) stattgefunden. Details der Kaufpreisentrichtung waren H.D., der aufgrund seines Ausscheidens aus der Y- GmbH keinen Zugang zu Buchhaltungsunterlagen des Unternehmens mehr hat, nicht mehr erinnerlich.

Wie dargestellt, waren die Y- GmbH bis Dezember 1995 mit 1015 Anteilen und die Z- GmbH mit 495 Anteilen, somit im Verhältnis von 32,78% zu 67,22% an der (Jointventure-) AG beteiligt gewesen. Unter Berücksichtigung der geringfügigen Abweichungen aufgrund der Veräußerung ganzer Anteile, entsprach der Erwerb von 330 Anteilen von der tschechischen (Tschechienfirma1) Anfang 1996 durch die Y- GmbH exakt diesem Ausmaß am zum Verkauf stehenden tschechischen Engagement (67,34%). Die restlichen 160 Anteile entsprachen einem Ausmaß von 32,65% und damit dem Beteiligungsverhältnis der Z- GmbH am „Österreicher-Anteil“ in der (Jointventure-) AG.

Mit der Übernahme von 330 Anteilen von der (Tschechienfirma1) hatte die Y- GmbH ihre Beteiligung an der (Jointventure-) AG auf 67,25% erhöht. Das bereits damals bestehende Ziel, auch die restlichen 32,75% an der (Jointventure-) AG (d.s. 655 Anteile) zu erwerben und zur Alleingesellschafterin der (Jointventure-) AG zu werden, hat die Y- GmbH schließlich im Jahr 1997 realisiert.

H.D. hatte bereits im AP-Verfahren als Zeuge zur Entwicklung der Beteiligung seines Unternehmens an der (Jointventure-) AG angegeben, dass sein Erstkontakt zu den tschechischen Partnern über Vermittlung des Bw und des E.H. zustande gekommen war. Diese hätten ihm die Gelegenheit eröffnet, sich mit seinem Unternehmen - unter der Bedingung eines gemeinsamen Engagements der drei österreichischen Partner - an der (Jointventure-) AG zu beteiligen und damit Zugang zum osteuropäischen Markt zu erhalten (UFS-Anmerkung: die Y- GmbH war nach der Aktenlage u.a. im Werkzeugbau für die Autoindustrie tätig). In der Folge habe sich die (Jointventure-) AG zu einem für die Y- GmbH

strategisch wichtigen Tochterunternehmen entwickelt. Zugleich seien aber zwischen den Vertretern der österreichischen Teilhaberunternehmen zunehmend Auffassungsunterschiede über die grundsätzliche Unternehmensausrichtung zu Tage getreten (Reinvestition der Gewinne kontra Gewinnausschüttung an die Beteiligten). In dieser Situation sei die Y- GmbH an einer Übernahme aller Anteile an der (Jointventure-) AG interessiert gewesen. In einem ersten Schritt habe man sich um den Erwerb der Anteile von den tschechischen Partnern bemüht, was im Jahr 1996 zum Erfolg geführt habe. Die Übernahme der Anteile sei aus rechtlichen und moralischen Gründen im Verhältnis der bis dahin bestehenden Beteiligungen der österreichischen Partnerunternehmen erfolgt. Zur fraglichen Zeit sei der Erwerb der gesamten Anteile an der tschechischen (Jointventure-) AG durch die Y- GmbH rechtlich nicht möglich gewesen. Zudem sei man den österreichischen Partnern zu Dank verpflichtet gewesen, weil sie diese Geschäftsverbindung seinerzeit ermöglicht hatten.

Da die tschechischen Partner den strategischen Wert der (Jointventure-) AG für die Y- GmbH nicht erkannt hätten, sei der Kaufpreis für diese Anteile sehr attraktiv gewesen. Beim späteren Erwerb der restlichen 655 Anteile sei der Preis höher gewesen, weil E.H. und dem Bw die Bedeutung der (Jointventure-) AG für die Y- GmbH und deren Interesse an einer Alleinführung des tschechischen Tochterunternehmens bewusst gewesen sei.

Der UFS erachtet die angeführten Ausführungen des H.D. nicht nur deshalb insgesamt als glaubwürdig, weil dieser bei seine Aussagen als Zeuge unter Wahrheitspflicht gestanden ist, sondern auch, weil sie durch verschiedene Aspekte des Verfahrensergebnisses Bestätigung finden.

Besonders bedeutsam erscheinen dabei die durch das dargestellten Beteiligungsverhältnis der österreichischen Gesellschafter bestätigten Ausführungen zur Aufteilung der bis dahin in tschechischer Hand befindlichen Anteile, weil erst dadurch die ansonsten unverständliche Abtrennung von 60 Restanteilen der (Tschechienfirma1) beim Verkauf an die Y- GmbH Sinn macht.

Darüber hinaus decken sich die von H.D. bereits in der Erstaussage am 26. April 2004 getätigten Angaben über den Beginn der Zusammenarbeit mit E.H. und dem Bw in der (Jointventure-) AG, aber auch über die Spannungen wegen der unterschiedlichen Auffassungen der Geschäftspartner zur Ausrichtung des tschechischen Tochterunternehmens, mit den Erstangaben des Bw vom 25. Juni 2004.

Die von H.D. im zweitinstanzlichen Verfahren gemachte Angaben zum Anteilserwerb im Zuge des Ausstiegs der tschechischen Partnerunternehmen werden neben den Beteiligungsverhältnissen der österreichischen Gesellschafter auch durch den Geschäftsführer der (Jointventure-) AG, M.S. erhärtet, der in einer vom Bw im AP-Verfahren vorgelegten

Erklärung vom 28. August 2006 zum Anteilsverkauf der tschechischen Beteiligten an der (Jointventure-) AG ausgeführt hat: „*Die Anteile der beiden Firmen haben sich die Besitzer aufgeteilt.*“ Inwiefern diese Aussage die AB- AG betreffen hätte können, ist nicht ersichtlich.

Eine weitere Untermauerung der Darstellung des H.D. ergibt sich durch den aus den Archiven der ehemaligen (Jointventure-) AG beigeschafften Kaufvertrag zwischen der Y- GmbH und der (Tschechienfirma1) vom Jänner 1996, den H.D. als Vertreter der Käuferin am 17. Jänner 1996 in „(CZ-Betriebsort3) "(= O.) unterzeichnet hat. Der mit „*3.300.000,- Kč*“ für die 330 Anteile vereinbarte Kaufpreis entspricht deren Nominalwert von 10.000,- CZK je Anteil.

Der Vergleich mit dem von der Y- GmbH im Sommer 1997 bezahlten Kaufpreis für 655 Anteile an der (Jointventure-) AG (6,5 Millionen ATS) stützt die Darstellung des Zeugen H.D., nach welcher den tschechischen Partnerunternehmen der strategische Wert der Anteile für sein Unternehmen beim Verkauf, im Gegensatz zu den österreichischen Teilhabern, nicht bewusst gewesen sei.

Neben dem Kaufvertrag der Y- GmbH wurden dem UFS unter Mitwirkung des (Jointventure-) -Geschäftsführers M.S. aus den Archiven der ehemaligen (Jointventure-) AG auch zwei Kaufverträge zur Veräußerung der restlichen 160 Anteile der ausscheidenden tschechischen Partner übermittelt.

Da die beiden Verträge ebenfalls in tschechischer Sprache abgefasst und nach Aufbau sowie textlicher Gestaltung, soweit ersichtlich, wortident mit dem Vertrag der Y- GmbH sind, da sie wie dieser vom Jänner 1996 stammen und ebenso einen Verkauf zum Nominalwert der Anteile beinhalten und da nicht zuletzt im Kaufvertrag betreffend die 60 Restanteile der (Tschechienfirma1) der BW als Vertreter der Erwerberin namentlich angeführt ist (im Vertrag mit der (Tschechienfirma2) fehlt an der betreffenden Stelle eine Eintragung), geht der UFS von einer einheitlichen Vertragserrichtung für alle drei Veräußerungsgeschäfte im Sinne der Darstellung des Zeugen H.D. aus.

Anzumerken ist allerdings, dass keine der übermittelten Vertragsausfertigungen über einen notariellen Bestätigungsvermerk verfügt oder die Mitwirkung eines Notars erkennen lässt. Insofern fehlt es an einem Merkmal, das die Identität der vorgelegten Kopien mit den Originalausfertigungen vom Jänner 1996 unterstreichen hätte können.

Dies erscheint in Bezug auf den Vertrag der Y- GmbH aufgrund der Übereinstimmung mit dem übrigen Verfahrensergebnis und insbesondere auch der Darstellung des Zeugen H.D., der den vorgelegten Kaufvertrag auch identifiziert und als inhaltlich richtig bestätigt hat, unproblematisch.

Die Übereinstimmung mit dem übrigen Verfahrensergebnis betrifft auch die bereits dargestellten Aspekte in den beiden anderen Kaufverträgen.

Dagegen finden die darin als Erwerberin aufscheinende AB- AG und die Vertragsunterfertigung durch den im Verfahren als ehemaliger Verwaltungsrat der AB- AG auftretenden (Dr.) Martin F. im ermittelten Verfahrensergebnis keine Unterstützung. Insoweit kommt auch dem fehlenden Nachweis für eine notarielle Vertragsabwicklung Bedeutung zu.

Der in den drei Kaufverträgen vereinbarte Kaufpreis wird durch einen vom (Jointventure-) -Geschäftsführer M.S. bereits im AP-Verfahren vorgelegten Zahlungsbeleg bestätigt, welcher die Überweisung des Entgelts für die gesamten 490 Anteile der ausgeschiedenen tschechischen Partner dokumentiert.

Demnach waren am 1.März 1996 von einem Bankkonto der (Jointventure-) AG drei Überweisungen im Gesamtwert von 4,900.000,- CZK (= Nominalwert für 490 Anteile) durchgeführt worden, wobei eine den Kaufverträgen entsprechende Aufteilung auf die Empfänger im Verhältnis von 330 : 60 : 100 erfolgt war. Wenn auch nur die beiden letzteren Teilbeträge mit handschriftlichen Vermerken „(Tschechienfirma1)“ bzw. „(Tschechienfirma2)“ versehen sind, so belegt doch die idente Empfängerkontonummer, dass zugleich die Überweisung des ersten Teilbetrages von 3,3 Millionen CZK (= Kaufpreis der Y- GmbH für 330 Anteile) an die (Tschechienfirma1) veranlasst worden war. Auf die Abwicklung eines Treuhandlages lässt die im Beleg ausgewiesene Valutierung dieser Überweisungen zum jeweiligen Datum der auf den vorgelegten Kaufverträgen aufscheinenden Unterzeichnung durch die Erwerber schließen (3,3 Mio CZK zum 17.Jänner 1996, 600.000,- CZK und 1 Mio CZK zum 22.Jänner 1996).

Der UFS geht in Hinblick auf die mehrfachen Übereinstimmungen mit der Darstellung des Zeugen H.D., den von diesem als richtig bestätigten Inhalt des aus den Archiven der nunmehrigen Y- (CZ-Betriebsort3) vorgelegten Kaufvertrages vom Jänner 1996 zwischen der Y- GmbH und der (Tschechienfirma1) und den damit konform gehenden Daten des Zahlungsbelegs vom 1.März 1996 davon aus, dass die beiden Dokumente tatsächlich die zum Verkauf der bis dahin in tschechischer Hand befindlichen Anteile der (Jointventure-) AG gehörenden Vereinbarungen und Zahlungsvorgänge wiedergeben.

Zugleich hält der UFS damit auch die entsprechenden Umstände des Verkaufs der verfahrensgegenständlichen 160 Anteile für erwiesen, wobei neben dem Datum der Vertragsunterfertigung (22.Jänner 1996) und dem Erwerbspreis (Nominalwert der Anteile), aufgrund der namentlichen Anführung als Vertreter des Erwerbers/der Erwerberin im (Tschechienfirma1)-Kaufvertrag insbesondere auch die vom Zeugen H.D. erwähnte Teilnahme des Bw an den vorangegangenen Kaufverhandlungen bestätigt erscheint (beim (Tschechienfirma2)-Kaufvertrag wurde an der betreffenden (Leer-) Stelle die ursprüngliche Eintragung offensichtlich nachträglich entfernt).

Trotz der Anführung in den Kaufverträgen für nicht erwiesen erachtet der UFS, wie erwähnt, den Erwerb durch die AB- AG, weil dieser im Ermittlungsergebnis keine tragfähige Bestätigung findet.

Nach der Darstellung des M.S. im AP-Verfahren war dem Überweisungsvorgang vom 1. März 1996 einige Tage davor ein Zahlungseingang auf dasselbe (Jointventure-)-Bankkonto vorausgegangen, der dem Anteilsankauf von den tschechischen Partnern dienen hätte sollen. Dem dazu vorgelegten Kontobeleg ist ein Zufluss von 1.599.000,- CZK am 23. Februar 1996 zu entnehmen, der lt. M.S. von der tschechoslowakischen Handelsbank als Vermittlerin überwiesen worden sein soll.

Tatsächlich fehlt es dem vorgelegten Bankbeleg vom 23. Februar 1996 nicht nur an der betragsmäßigen Übereinstimmung mit dem im Überweisungsbeleg vom 1. März 1996 dokumentierten Kaufpreis für die 160 Anteile, sondern ist ihm auch weder ein Zahlungszweck noch ein Auftraggeber zu entnehmen.

Obwohl der Zweck der Belegvorlage durch M.S. die Nachweisführung über den/die Erwerber(in) der 160 Anteile gewesen war, hatte dieser sich zu dem/der hinter der Anweisung stehenden Auftraggeber(in) in seiner begleitenden Stellungnahme nicht geäußert und auch die nunmehr dem UFS aus dem (Jointventure-)-Archiv beigeschafften Kaufverträge nicht angeschlossen.

Im Ergebnis ist mangels entsprechender Bezugspunkte für den UFS ein Zusammenhang des Zahlungseingangs vom 23. Februar 1996 mit der verfahrensgegenständlichen Übertragung von 160 Anteilen der (Jointventure-) AG im Jahr 1996 nicht erwiesen.

Doch selbst unter der Annahme, dass der vorgelegte Zahlungsbeleg vom 23. Februar 1996 tatsächlich - so wie dies unstrittig für den Teilbetrag von 1,600.000,- CZK im Überweisungsbeleg von 1. März 1996 anzunehmen ist - die Zahlung des Kaufpreises für den Erwerb der restlichen 160 Anteile an der (Jointventure-) AG von den tschechischen Partnern dokumentiert, ist die Überlegung anzustellen, weshalb die AB- AG als fremde Erwerberin eine Abwicklung des Zahlungsvorganges über die (Jointventure-) AG und nicht eine Überweisung des Kaufpreises auf Bankkonten ihrer tschechischen Vertragspartner veranlassen hätte sollen.

Aus Sicht des UFS spricht die – zumindest durch den Beleg vom 1. März 1996 untermauerte - Darstellung des M.S. für die verbleibenden österreichischen Beteiligten der (Jointventure-) AG als Erwerber der Anteile. Wenn diese für die Entrichtung des Kaufpreises an die ausscheidenden, tschechischen Partner eine bestehende Bankverbindung der (Jointventure-) AG verwendet haben, so erscheint dies nachvollziehbar.

Sollte die (Jointventure-) AG außerdem die aus dem Zahlungseingang vom 23. Februar 1996 fehlenden 1.000,- CZK getragen haben (was der beigeschlossene Buchungsbeleg anzudeuten

scheint), so wäre auch das aus Sicht des UFS eher ein Hinweis auf die bisherigen Gesellschafter als Erwerber als auf ein neu eintretendes Unternehmen.

Während die dargestellten, zahlreichen Anhaltspunkte für eine Übertragung der verfahrensgegenständlichen 160 Anteile an der (Jointventure-) AG von den ausscheidenden, tschechischen Partnerunternehmen auf die verbleibenden österreichischen Beteiligten sprechen, finden sich in den Verfahrensunterlagen weder überzeugende Hinweise für den behaupteten Erwerb durch die AB- AG noch durch den Bw als Privatperson.

Zunächst ist keiner der Erstaussagen der im AP-Verfahren befragten Personen ein Bezug zu einem Anteilserwerb durch die AB- AG im Jahr 1996 zu entnehmen.

E.H. hat sich bei seiner ersten Befragung am 14. Oktober 2004 zwar an Verkaufsgespräche zwischen dem Bw und ihm bzw. der Y- GmbH aus dem Jahr 1997 erinnert, aber jeglichen Kontakt mit der AB- AG von sich gewiesen (*„Ich persönlich hatte mit einem Verantwortlichen dieser Firma nie etwas zu tun“*).

Auch der Bw hat in seiner Erstaussage vom 25. Juni 2004 jegliche Kenntnis über einen Ankauf von (Jointventure-) Anteilen durch die AB- AG verneint (*„Ich als Teilhaber und Gründer der AB- Handels und Beteiligungs AG Vaduz hatte keine Kenntnis davon, dass diese Firma je die Aktien von der (Jointventure-) angekauft hatte oder dass diese Aktien im Besitz der Firma waren.“*) Bei den Verhandlungen über den Verkauf der (Jointventure-) Anteile zwischen H.D., E.H. und ihm sei auch nie die Rede davon gewesen, dass die AB- AG diese verkaufen würde.

Wenn auch beide Gesellschafter der Z- GmbH in ihren späteren Stellungnahmen die Rolle der AB- AG beim Übergang der letzten 655 Anteile der (Jointventure-) AG auf die Y- GmbH im Jahr 1997 ganz anders dargestellt haben, so fehlen doch selbst in diesen geänderten Darstellungen Äußerungen, die auf einen Erwerb der 160 Anteile von den ehemaligen tschechischen Partnern durch die AB- AG Anfang 1996 Bezug nehmen.

H.D. ist bereits in seiner Erstaussage als Zeuge erkennbar davon ausgegangen, dass die gesamten 655 Anteile, welche die Y- GmbH im Sommer 1997 erworben hatte, bis zu diesem Zeitpunkt seiner österreichischen Geschäftspartnerin in der (Jointventure-) AG zuzurechnen waren. In seiner zweiten Aussage vom 7. Oktober 2005 hat er dies nochmals bekräftigt und zum Nachweis einer entsprechenden Erhöhung ihres Beteiligungsumfangs auf anteilmäßige Zuweisungen in der Zeit nach dem Ausscheiden der tschechischen Partner an die Z- GmbH im Ausmaß von 32,75% verwiesen. Im zweitinstanzlichen Verfahren hat er diese Darstellung, wie bereits ausgeführt, glaubhaft und mit explizitem Bezug auf die im Verfahren zu beurteilenden 160 Anteile neuerlich bestätigt.

Auch der Zeuge M.S. hat in seiner Erstaussage vom 7. Oktober 2005 keinen Anteilserwerb der AB- AG von den tschechischen Partnern erwähnt.

Abgesehen vom Fehlen eindeutiger Hinweise auf einen Erwerb der 160 Anteile durch die AB- AG in den erfahrungsgemäß von strategischen Überlegungen weniger beeinflussten Erstaussagen befragter Personen, lassen auch die dazu im weiteren Verlauf des Verfahrens vorgebrachten Erklärungen bzw. vorgelegten Unterlagen die erforderliche Eindeutigkeit bzw. Glaubwürdigkeit vermissen.

Dies betrifft etwa die Angaben des im Verfahren als ehemaliger Verwaltungsrat der AB- AG auftretenden Dr. F. zum verfahrensgegenständlichen Anteilserwerb durch die AB- AG.

Während Dr. F. sich zunächst in einer Stellungnahme an Dr. Z., den Rechtsvertreter des Bw vom 19. August 2004 nur sehr allgemein zu den Aktivitäten der AB- AG geäußert hatte, enthält ein Gedächtnisprotokoll zu einem angeblich am 8. August 2005 in Zürich geführten Gespräch zwischen Dr. Z. und Dr. F. detaillierte Ausführungen u.a. auch zum Ankauf der (Jointventure-)–Anteile. Allerdings lassen sich diese weder mit den Bezug habenden (späteren) Angaben des M.S. noch mit den von diesem vorgelegten Unterlagen zum Erwerb der tschechischen Anteile in Einklang bringen.

Während M.S. nach der Darstellung im Gedächtnisprotokoll vom 15. August 2005 Dr. F. am 22. Jänner 1996 in einer Besprechung nicht nur über seinen Erwerb von 24,75% der (Jointventure-)–Anteile sondern auch über seine Einigung zum Ankauf der restlichen 160 Anteile von den tschechischen Partnerunternehmen informiert und eine Sperrminorität von 32,773% an der (Jointventure-) AG zu Kauf angeboten haben soll, hatte Dr. F. nach den vorgelegten Dokumenten am selben Tag bereits die Kaufverträge mit der (Tschechienfirma1) bzw. (Tschechienfirma2) unterzeichnet. Damit erweist sich auch die weitere Darstellung des Geschehensablaufes durch Dr. F., die darauf aufbaut, dass M.S. über 32,773% der (Jointventure-)–Anteile verfügen konnte, als unhaltbar. Ebenso in Widerspruch zum weiteren Verfahrensergebnis und insbesondere auch zu den von M.S. vorgelegten Dokumenten stehen die Angaben des Dr. F. zur Höhe des Kaufpreises und zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sowie zu Tag und Ort der Übergabe des Aktienpakets.

Der UFS erachtet die Ausführungen des Dr. F. aufgrund der angeführten Widersprüchlichkeiten als insgesamt nicht glaubwürdig und räumt deshalb auch dessen Unterschrift auf den vorgelegten Kaufverträgen zum Erwerb der verfahrensgegenständlichen 160 Anteile an der (Jointventure-) AG keine Beweiskraft ein. Ebenso wenig liefert unter diesen Umständen die Anführung der AB- AG als Erwerberin im Vertragstext der Kaufverträge einen Beweis, zumal unter Berücksichtigung deren erstmaliger Vorlage im zweitinstanzlichen

Verfahren und einer fehlenden Bekräftigung durch eine notariellen Abwicklung der Anteilsübertragung.

Aufgrund des dargestellten Verfahrensergebnisses geht der UFS davon aus, dass die vorgelegten Kaufverträge zwar inhaltlich dem mit der (Tschechienfirma1)/(Tschechienfirma2) vereinbarten Verhandlungsergebnis entsprechen, nicht aber die Anführung der AB- AG als Erwerberin und die Vertragsunterfertigung durch Dr. F. in deren Namen.

Im Ergebnis folgt der UFS der Darstellung des Zeugen H.D. und hält es aufgrund der getroffenen Feststellungen für deutlich wahrscheinlicher, dass tatsächlich der im (Tschechienfirma1)-Vertrag angeführte Bw als Vertreter der zweiten „Österreich-Beteiligung“, somit als Vertreter der Z—GmbH, die Vertragsverhandlungen gemeinsam mit H.D. geführt hat und die fehlende Unterfertigung der beiden Verträge für die Z- GmbH ebenso wie die offensichtlich entfernte Nennung des Bw im Text des (Tschechienfirma2)-Vertrages auf nachträgliche, manipulative Eingriffe in die Dokumente zurückzuführen sind.

Da davon auszugehen ist, dass diese Kaufverträge Grundlage für die – wann und von wem auch immer vorgenommenen - Eintragungen zum Anteilsübergang beim Ausscheiden der tschechischen Partnerunternehmen im erstmals bei der AP im Oktober 2005 vorgelegten Aktienbuch der (Jointventure-) AG waren, fehlt es auch diesem Dokument an der nötigen Beweiskraft für einen Erwerb der verfahrensgegenständlichen 160 Anteile durch die AB- AG.

Aufgrund der angeführten Gesamtumstände geht der UFS von der Richtigkeit der Darstellung des Zeugen H.D. aus, wonach die Anteile der ehemaligen tschechischen Partnerunternehmen in der (Jointventure-) AG im Jahr 1996 von den österreichischen Beteiligten im Verhältnis ihres bisherigen Beteiligungsausmaßes übernommen worden waren. Demnach hatten die Y- GmbH Anfang 1996 330 Anteile und die Z- GmbH 160 Anteile der (Jointventure-) AG erworben.

Hinweise auf einen späteren Übergang dieser Anteile vom Betriebsvermögen der Z- GmbH in das Privatvermögen des Bw finden sich in den Verfahrensunterlagen nicht. Damit bleibt aber auch kein Raum für eine Besteuerung des bei der Veräußerung an die Y- GmbH erzielten Veräußerungsgewinns als sonstige Einkünfte iSd § 29 Z.2 EStG im angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Bw. Der Berufung war daher stattzugeben und die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Einkommensteuer 1997 aufzuheben.

Eine Auseinandersetzung mit den verfahrensrechtlichen Aspekten des Berufungsvorbringens erübrigte sich unter diesen Umständen.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde im zweitinstanzlichen Verfahren zurückgenommen.

Graz, am 30. Oktober 2013