

Außenstelle Linz
Senat 3

UNABHÄNGIGER

FINANZSENA

GZ. RV/0184-L/08, RV/0185-L/08,
RV/0294-L/08, RV/1103-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vertreten durch XA und XB und XC, vom 10. Januar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 15. November 2005 betreffend die Einkommensteuer 1999 bis 2001 und vom 22. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 30. November 2006 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001, sowie die Einkommensteuer 1999 bis 2001 und vom 15. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 19. Januar 2006 betreffend die Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung vom 22. November 2006 gegen die Bescheide vom 15. November 2005 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung vom 10. Januar 2006 gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 15. November 2005 wird gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufungen vom 22. November 2006 gegen die Bescheide vom 15. November 2005 betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 und vom 17. Februar 2006 gegen den Bescheid vom 19. Januar 2006 betreffend die Einkommensteuer 2002 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 30. November 2006 und der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 19. Januar 2006 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit den Bescheiden vom 14. August 2001 (E 1999), 14. August 2002 (E 2000) und 15. Mai 2003 (E 2001) wurde der Berufungswerber jeweils (abgesehen von der Korrektur des Nennwertes der Anteile an der Firma A_GmbH im Jahr 2000) antragsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Der Einkommensteuerbescheid 1999 wurde gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) mit den Bescheiden vom 28. September 2001, 3. Oktober 2001 und 1. Oktober 2004 aufgrund von Mitteilungen über die gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellten Einkünfte des Berufungswerbers in der A B & C GesbR vom 20. September 2001, 27. September 2001 und 1. Juni 2004 abgeändert.

Alle genannten Bescheide sind danach in Rechtskraft erwachsen.

In den Jahren 2004 und 2005 fand bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt. Im darüber am 10. November 2005 gemäß [§ 150 BAO](#) verfassten Bericht hielt der Prüfer unter anderem Folgendes fest (Beilage zur Niederschrift der Schlussbesprechung vom 6. Oktober 2005):

„EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB

Tz. 1: Zinsenaufwand Verrechnungskonto D GmbH

Sachverhalt:

Für die Jahre 2000 und 2001 wurden seitens der Firma D GmbH nachstehend angeführte Zinsenbelastungen am Verrechnungskonto des Gesellschafters Berufungswerber vorgenommen (Verzinsung Verrechnungskonto Berufungswerber). Diese auf das Kalenderjahr abgegrenzten und in angeführter Höhe beim Einzelunternehmer Berufungswerber als Betriebsausgabe geltend gemachten Zinsenaufwendungen betragen:

Jahr 2000:

1-9/2000	<i>S 63.221,29</i>
10-12/2000	<i>S 20.285,00</i>
<i>Summe</i>	<i>S 83.506,29</i>

Jahr 2001:

1-9/2001	S 58.923,94	€ 4.282,17
10-12/2001	S 20.321,62	€ 1.476,83
<i>Summe</i>	S 79.245,56	€ 5.759,00

Prüfungsfeststellung:

Die seitens der D GmbH vorgenommene Zinsenverrechnung einer gegenüber Herrn Berufungswerber bestehenden Verrechnungsforderung betrifft den Gesellschafter Berufungswerber und nicht das Einzelunternehmen Berufungswerber. Finanziert wurden damit laut Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2004 Gesellschaftsanteile an der Firma A E (DM 25.000,00) und an der Firma A F GmbH, BRD (DM 50.000,00). Diese Gesellschaftsanteile werden nicht im Betriebsvermögen des geprüften Einzelunternehmens gehalten. Ebensowenig betrieblich veranlasst ist eine Darlehenshingabe seitens der Firma D GmbH vom 2. Mai 2000. Die vorstehend angeführten Zinsenaufwendungen sind daher nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Gewinnerhöhung Jahr 2000 laut BP	S 83.506,29
Gewinnerhöhung Jahr 2001 laut BP	€ 5.759,00

Tz. 2 Buchhaltungs- und Organisationsaufwand 1999, Konto 7755

Prüfungsfeststellung:

Mangels Verausgabung können im Jahr 1999 auf dem Konto 7755 als Betriebsausgabe gebuchte Buchhaltungsaufwendungen in Höhe von S 6.000,00 nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden,

Gewinnerhöhung Jahr 1999 laut BP	S 6.000,00
----------------------------------	------------

Tz. 3 Buchhaltungs- und Organisationsaufwand 2000, Konto 7755

Prüfungsfeststellung:

Die mit Ausgangsrechnung 6 vom 31. Dezember 2000 seitens der Firma D GmbH verrechneten und gewinnmindernd geltend gemachten Beratungskosten betreffen Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen der Firma A Marketing Consulting Berufungswerber GmbH.

Diese Aufwendungen werden laut BP bei der Ermittlung der sonstigen Einkünfte (Beteiligungsveräußerung) als Werbungskosten berücksichtigt.

Gewinnerhöhung Jahr 2000 laut BP	S 5.500,00
Vorsteuerkürzung Jahr 2000 laut BP	S 1.100,00

Erhöhung der Werbungskosten sonstige Einkünfte (=Kürzung Überschusseinkünfte)

Erhöhung Jahr 2000 laut BP	S 6.600,00
----------------------------	------------

Tz. 4 Buchhaltungs- und Organisationsaufwand 2001, Konto 7755, Büromaterial 2001, Konto 7600

Prüfungsfeststellung:

Nachstehend angeführte, als Betriebsausgabe geltend gemachte Aufwendungen, sind nicht betrieblich veranlasst.

Berücksichtigt werden diese Aufwendungen als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für das Jahr 2001.

In diesem Zusammenhang wird auf die Leistungsbeschreibung laut Vorhaltbeantwortung vom 31. März 2004 verwiesen.

Konto	Datum	Lieferant	Bezeichnung	netto	Vorsteuer
7755	23.5.2001	RAG	Honorar Zeitraum 1.8.00 - 1.5.01	€ 2.252,86	€ 450,57
7600	23.5.2001	RAG	Kopierkosten	€ 42,16	
			Summen	€ 2.295,02	€ 450,57

Gewinnerhöhung Jahr 2001 laut BP € 2.295,02

Vorsteuerkürzung Jahr 2001 laut BP € 450,57

Erhöhung Werbungskosten NSA Jahr 2001 laut BP € 2.745,59

Tz. 5 Fremdleistungen Jahr 2000, Konto 5800**Sachverhalt:**

Mit Faktura vom 15.12.2000 verrechnete die Firma I Ltd. dem geprüften Unternehmen für Beratungsleistungen in Zusammenhang mit einer Patentverwertung einen Betrag in Höhe von € 7.500,00 (S 103.202,25). Eine Leistungsbeschreibung der Firma I Ltd. wurde mit Vorhaltbeantwortung vom 28. April 2004 beigebracht.

Prüfungsfeststellung:

In Anbetracht der laut Tz. 6 dieses Schlussbesprechungsprogrammes angeführten Sachverhaltsdarstellungen und der sich daraus ergebenden Prüfungsfeststellungen, ist eine Geltendmachung dieser Aufwendungen als Betriebsausgabe unzulässig.

<i>Gewinnerhöhung Jahr 2000 laut BP</i>	<i>S 103.202,25</i>
-----------------------------------------	---------------------

SONSTIGE EINKÜNFTE**Tz. 6: Erlöse aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Jahr 2000****Sachverhalt:**

Veräußerung von Gesellschaftsanteilen der Firma A Marketing Consulting Berufungswerber GmbH an die Firma H SV, Holland im Jahr 2000:

Mit Kaufvertrag vom 14. April 2000 veräußerte der Gesellschafter der Firma A_GmbH, Herr Berufungswerber, seine Gesellschaftsanteile an die Firma H SV., Holland. Der daraus laut Erklärung erzielte Erlös betrug US \$ 280.435,10.

Beteiligungsverhältnisse vor Veräußerung der Gesellschaftsanteile (Verkauf am 14. April 2000) bei der Firma A_GmbH:

Wirtschaftsjahr 1996/1997 (1.10.1996 - 30.9.1997)

Berufungswerber	74,5 %	S 372.500,00
J	0,5 %	S 2.500,00
C_	25 %	S 125.000,00

Wirtschaftsjahr 1997/1998 (1.10.1997 – 30.9.1998)

Berufungswerber	24,5 %	S 122.500,00
J	0,5 %	S 2.500,00
C_	25 %	S 125.000,00
D GmbH	50%	S 250.000,00

Der Anteil von Herrn J ist im Innenverhältnis an Herrn Berufungswerber abgetreten. Die Veränderung der Gesellschaftsanteile des Herrn Berufungswerber ist auf Abtretung von Anteilen an das geprüfte Unternehmen zurückzuführen (Einbringung der Anteile gem. Art. III Umgründungssteuergesetz per 26.11.1997).

Wirtschaftsjahr 1998/1999 (1.10.1998 - 30.9.1999)

Berufungswerber	5%	S 25.000,00
C_	25 %	S 125.000,00
D GmbH	40%	S 200.000,00
I	30%	S 150.000,00

Die geänderten Verhältnisse der Beteiligungskonstellation gegenüber dem Vorjahr ist auf die Anteilsabtretungen an die Firma I Ltd. zurückzuführen (Notariatsakt vom 16. Juli 1999, rückwirkende Übertragung von Anteilen per 1.10.1998).

a.) Berufungswerber tritt ab an I Ltd. einen Gesellschaftsanteil in Höhe von 20%:

Nennwert dieser Anteile:	S 100.000,00
Abtretungspreis	S 400.000,00

b.) D GmbH tritt ab an I Ltd. Einen Gesellschaftsanteil in Höhe von 10%

Nennwert dieser Anteile	S 50.000,00
Abtretungspreis	S 200.000,00

Der Abtretungspreis betrug in beiden Fällen das Vierfache des Nominalwertes der übertragenen Anteile.

Firma I Ltd.:

Erhebungen zur Firma I Ltd. ergaben, dass es sich bei dem gegenständlichen Unternehmen um eine so genannte Domizilgesellschaft handelt. Beherrscht wird diese Kapitalgesellschaft über eine kapitalmäßige Verflechtung mit der Firma K Ltd. (Sitz Isle of Man) durch die Firma K & Co Ltd. als deren alleinige Aktionäre der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (Geschäftsführer und Eigentümer der steuerlichen Vertreterin) und dessen Ehegattin auftreten. Die Firma K und Co Ltd. ist als Treuhänder und Beratungsfirma tätig. Ausgeübt wird diese Tätigkeit über die K Ltd. auf der Isle of Man.

Nachstehend nun einige Detailinformationen zu den angeführten „Companies“ (Auskünfte Kreditschutzverband).

Die I Ltd. ist eine in London firmierende Investment- und Holdinggesellschaft, die in England keine aktive Geschäftstätigkeit entfaltet. Bei der Londoner Firmenadresse handelt es sich um die Adresse eines so genannten Protokollierungsagenten. Das Stammkapital dieses Unternehmens beträgt GBP 1.000.000,00. In Aktien sind davon GBP 6.000,00 ausgegeben. Direktoren: M, N und der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers. Handelsregister/Handelskammer (England): seit 21. November 1997 unter der Nr. 3469240 eingetragen. Gründung: 1997. Alleiniger Aktionär ist die Firma K Ltd. mit Sitz auf der Isle of Man. Das Stammkapital dieser Gesellschaft beträgt GBP 10.000,00, davon sind in Aktien ausgegeben GBP 2000,00. Das angeführte Unternehmen bietet Protokollierungsdienstleistungen auf der Isle of Man an. Die ausgegeben Aktien befinden sich im Besitz der Firma K & Co Ltd. Direktoren: der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (Geschäftsführer und Eigentümer der steuerlichen Vertreterin) und dessen Ehegattin, O C. A., M C. A., N F.C.A..

Die Firma K & Co Ltd. firmiert in England (London). Das Unternehmen ist als Treuhänder- und Beratungsfirma tätig. Man übt in England keine Tätigkeit aus; die Londoner Anschrift wird nur zu Postzwecken genutzt. Die Tätigkeit selbst wird auf der Isle of Man durch die K Ltd. ausgeübt. Direktoren: der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (Geschäftsführer und Eigentümer der steuerlichen Vertreterin) und dessen Ehegattin, O, M, N. Das Stammkapital der K & Co Ltd. beträgt GBP 100.000,00. In Aktien sind davon ausgegeben GBP 1.000,00. Aktionäre sind zu gleichen Teilen der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (Geschäftsführer und Eigentümer der steuerlichen Vertreterin) und dessen Ehegattin.

Sachverhaltsdarstellung laut Angaben des geprüften Unternehmens beziehungsweise Stellungnahmen des Steuerberaters:

Laut Vorhaltbeantwortung des steuerlichen Vertreters vom 23. Dezember 2003 war die Beteiligung der Firma I Ltd. an der Firma A_GmbH - also damit auch verbunden die

Veräußerung der Gesellschaftsanteile des Berufungswerbers an die Firma I Ltd. mit Notariatsakt vom 16. Juli 1999 - ein Versuch, die Kapitalbasis der Firma A_GmbH durch „private equity“ zu erhöhen. Die Gesellschaft befand sich in einer Wachstumsphase. Trotz des positiven Bilanzergebnisses war die Liquiditätslage angespannt und für weiters Wachstum war dringend Eigenkapital notwendig. Und dieses sollte durch die Hereinnahme der Firma I Ltd. als Gesellschafter der Firma A_GmbH bewirkt werden. Wenige Monate nach dieser Abtretung der Gesellschaftsanteile und bevor die Bemühungen des neuen Gesellschafters um weiteres Eigenkapital abgeschlossen werden konnten, bekundete H PLC (= späterer Käufer) Interesse am Erwerb der Gesellschaftsanteile der Firma A_GmbH. Am 14. April 2000 wurden sodann sämtliche Gesellschaftsanteile an die Firma H B.V., Holland veräußert. Also auch jene Gesellschaftsanteile die mit Notariatsakt vom 16. Juli 1999 seitens des Gesellschafters des Herrn Berufungswerbers an die Firma I Ltd. um einen Kaufpreis in Höhe von 5 400.000,00 abgetreten worden sind. Die Vermeidung von Steuern war nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters nicht das Motiv dieser Transaktion. Überdies wurde bekannt gegeben, dass die Firma I Ltd. in Großbritannien steuerlich ansässig ist und den erzielten Veräußerungserlös im Jahr 2000, welcher gemäß DBA in Großbritannien steuerpflichtig ist, dort ordnungsgemäß versteuert hat. Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang eine Kopie der Steuererklärung für das Jahr 2000 und eine Bestätigung über die Zahlung der britischen Körperschaftsteuer. Seitens der Firma I Ltd. wurden laut Mitteilung des "Director's" Herrn N vom 20. April 2004 (eingelangt am 30. April 2004) folgende Aktivitäten zwecks Stärkung des eigenen Kapitals und des Kapitals des Investitionsempfängers, der Firma A_GmbH, gesetzt (Originalwortlaut):

a.) Due to the advice of Mr. Q, London (a lawyer and contact of Mr. R [der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (eigentlich berufsrechtlich befugter Geschäftsführer und Eigentümer der den Berufungswerber steuerlich damal vertretenden GmbH]) the decision had been made by the directors, that a direct interest in the A_GmbH by I Ltd. would increase the chances of finding private equity. The problem had been; that the size of the potential investment and the distance from the UK made it difficult to find an investor who offered reasonable terms. There had been a meeting in London on 10 February 1999.

b.) After the purchase of the shares from D GmbH and the shares of Mr. B on 16 July 1999, meetings and discussions took place on 28 and 29 July 1999 in Douglas with Mr. S, Mr. T, Mrs. U and Mr. R (der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers [eigentlich berufsrechtlich befugter Geschäftsführer und Eigentümer der den Berufungswerber steuerlich damal vertretenden GmbH]) and it was decided to prepare a memorandum and to present it to interested investors and venture capital firms.

c.) Some preliminary talks in September 1999 with a representative of the private equity arm of TS Company in Edinburgh (a Mr. P, G) did not come to anything. The investment in the Austrian company was too small, in the case of I Ltd. it was too small too and would

have to dispose of its holding in D GmbH anyway, as no investment in real estate is considered.

d.) Preliminary talks with V Ltd., London (Mr. W) a company which presents opportunities to private investors.

e.) Meeting in London 10 November 1999 with Mr. X, Y (contact Z-London) and AA.

f.) Due to the signature of an exclusive negotiation agreement with the H_ PLC Group and the subsequent sale of the shareholding to the H BV on 20. April 2000 no further activities had been set. '

Tatsächlicher Sachverhalt nach Ansicht der BP aufgrund durchgeföhrter Ermittlungen, Erhebungen beziehungsweise der Analyse der Vorhaltsbeantwortungen:

Mit Kaufvertrag vom 14. April 2000 wurden sämtliche Gesellschaftsanteile. der Firma A_GmbH von der Firma H BV., Holland, um einen Kaufpreis in Höhe von insgesamt US \$ 1.962.457,00 übernommen.

Der auf die Gesellschaftsanteile des Herrn Berufungswerbers entfallende anteilige Beteiligungsveräußerungserlös betrug laut Erklärung - wie bereits angeführt - US \$ 280.435,10.

Gemäß Anteilserwerbsvertrag vom 14. April 2000 wurde dieser Beteiligungsveräußerungserlös vom Erwerber der Anteile in zwei Teilzahlungen beglichen.

1.) Jahr 2000	US \$ 84.189,40
2.) Restbetrag Jahr 2003	US \$ 196.245,70

Nur circa neun Monate vorher veräußerte der Berufungswerber Gesellschaftsanteile der Firma A_GmbH im Nominalwert von S 100.000,00 um S 400.000,00 an die Firma I Lt. (Notariatsakt vom 16. Juli 1999, rückwirkende Übertragung von Anteilen per 1.10.1998). Der erklärte Erlös betrug das Vierfache des Nominalwertes. Bezahlt wurde der angeführte Kaufpreis im Verrechnungswege über bei der Firma D GmbH (verbundener Prüfungsfall) bestehende Verrechnungskonten von Käufer und Verkäufer (Belastung Verrechnungskonto Firma I Ltd. – Gutschrift Verrechnungskonto des Berufungswerbers). Ausgehend von im Zuge des Prüfungsverfahrens angestellten Recherchen zu den Firmen I Ltd., K Ltd. und K & Co Ltd. Wurde der steuerliche Vertreter per E-Mail vom 18. Mai 2004 (Frist: 28. Mai 2004) angehalten, bekannt zu geben, ob zu den von ihm und seiner Ehegattin an der K & Co Ltd. Gehaltenen Kapitalanteilen ein Treuhandschaftsverhältnis besteht und falls ja, zu wem. In der am 1. Juni 2004 beim hierortigen Amte eingelangten Vorhaltsbeantwortung werden diesbezüglich keine Angaben gemacht.

Mit E-Mail vom 20. September 2004 wurde der steuerliche Vertreter ersucht, Unterlagen betreffend eine inländische Bankverbindung der Firma I Ltd. vorzulegen, da sich im Zuge des Prüfungsverfahren die Verdachtsmomente erhärteten, dass der Berufungswerber über ein

Treuhandschaftsverhältnis mit seinem steuerlichen Vertreter, hinter der Firma I Ltd. steht. Mit Schreiben vom 5. Oktober 2004 wurde dies vom steuerlichen Vertreter abgelehnt.

A) Ergebnisse aus der Durchführung von Bankkontoöffnungen aufgrund gerichtlich angeordneter Kontoöffnungsbeschlüssen:

In Anbetracht dieser Verdachtsmomente, wurden darauf hin zwei Bankkontenöffnungen betreffend im Zuge des Prüfungsverfahrens bekannt gewordene inländische Bankkonten der Firma I Ltd. vorgenommen.

Kontenöffnung I:

<i>Kontoführendes Bankinstitut:</i>	BB
<i>Kontowortlaut:</i>	<i>Firma I Ltd.</i>
<i>Kontonummer:</i>	FF
<i>Währung:</i>	<i>US \$</i>
<i>Kontoeröffnung:</i>	<i>10. April 2000</i>
<i>Sonstiges laut Kontoeröffnungsantrag:</i>	<i>Unterschriftenproben von CD R (steuerlicher Vertreter) und dem Berufungswerber</i>
	<i>Verfügungs- und zeichnungsberechtigte Personen (It. Unterschriftenprobenblatt): a.) CD R (steuerlicher Vertreter) und b.) der Berufungswerber - jeweils einzeln</i>
<i>Kontoschließung (letzte Buchung)</i>	<i>25. Juni 2003</i>

Kontoöffnung II:

<i>Kontoführendes Bankinstitut:</i>	BB
<i>Kontowortlaut:</i>	<i>Firma I Ltd.</i>
<i>Kontonummer:</i>	DD
<i>Währung:</i>	<i>S beziehungsweise Euro</i>
<i>Kontoeröffnung:</i>	<i>10. April 2000</i>
<i>Sonstiges laut Kontoeröffnungsantrag:</i>	<i>Unterschriftenproben von CD R (steuerl. Vertreter), dem Berufungswerber, GG (Reisepass ausgestellt Isle of Man), HH (Reisepass ausgestellt Isle of Man)</i>
	<i>Verfügungs- und zeichnungsberechtigte Personen (laut Unterschriftenprobenblatt): a.) CD R (steuerlicher Vertreter) b.) der Berufungswerber- jeweils einzeln</i>
<i>Kontoschließung (letzte Buchung)</i>	<i>23. Juni 2003</i>

Sonstige Ergebnisse Detailauswertung Konten I Ltd.:

- *Kapitaltransaktionen über schriftliche Anweisung seitens des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers.*
- *Am 5. Juli 2000 wurde das kontoführende Bankinstitut von CD R (steuerlicher Vertreter des Berufungswerbers) per Faxnachricht angewiesen, einen Geldbetrag in Höhe von € 110.000,00 vom Konto DD auf das Konto CSDL-€ 1 lautend auf Firma I Ltd. bei der Royal Bank of Scotland International Ltd. in Douglas, Isle of Man, zu überweisen. Laut handschriftlichen Vermerk des kontoführenden Bankinstitutes vom 12. Juli 2000 wurde beim Berufungswerber die mündliche Zusage zu dieser Kapitaltransaktion eingeholt.*

Weiters waren vom Konto DD Überweisungen an die Firma II JJ, KK, erkennbar (Verwendungszweck: Rechnung 117/01 XY123 (Kauf Segelyacht), Rechnung 118/01 v. 8. Juli 2002 (Kauf Segelyacht), Schlusszahlung Rechnung 117/01 (Kauf Segelyacht)).

In diesem Zusammenhang wurde der Empfänger der Geldbeträge als Auskunftsperson über die den Zahlungen zugrunde liegenden Umsatzgeschäfte befragt und darüber eine Niederschrift aufgenommen.

B) Zusammenfassung des Ergebnisses der niederschriftlich durchgeführten Zeugenbefragung von Herrn II über den Erwerb von Yachten:

,Nach eingehender Belehrung und mit dem Sachverhalt vertraut gemacht, gebe ich über Befragen an:

Der Verkauf der Segelyacht , XY123 wurde mit Kaufvertrag/Rechnung Nr. 117/1 vom 17. Mai 2002 abgerechnet. Als Leistungsempfänger wurde auf der Ausgangsrechnung die Firma I Ltd. angeführt. Der Gesamtkaufpreis betrug € 215.000,00. Bezuglich der Bezahlung des Kaufpreises wurde vereinbart: 30% Anzahlung bei Bestellung (bezahlt per Banküberweisung), 60% Restzahlung sechs Wochen vor Werftfertigstellung - dieser Betrag wurde mit Verrechnungsscheck vom 22. Oktober 2002 bezahlt, 10% Endzahlung nach Abnahme der Yacht (bezahlt per Banküberweisung).

Als Kaufinteressent trat im April oder Mai 2002 der Berufungswerber auf. Sämtliche Verträge die in diesem Zusammenhang mein Unternehmen betrafen wurden von Herrn CD R (dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers) in seiner Steuerberatungskanzlei in LL unterfertigt. Die Beratungsgespräche und Verkaufsverhandlungen wurden mit dem Berufungswerber abgehalten. Ebenso die schriftlich festgehaltenen Vereinbarungen über die Zahlungsmodalitäten. Der Auftrag, die Faktura auf die Firma I Ltd. auszustellen, kam vom Berufungswerber. Sämtliche Unterschriften in Zusammenhang mit diesem Geschäftsfall wurden aber von Herrn CD R (dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers) geleistet.

Über einen weiteren Geschäftsfall mit der Firma I Ltd. würde ich ersuchen mit meinem steuerlichen Vertreter (Steuerbüro MM) in LL Kontakt aufzunehmen. Sämtliche Unterlagen in diesem Zusammenhang liegen bei meinem steuerlichen Vertreter.

Auch bei diesem Geschäftsfall (Ankauf YZ234, Baujahr 2004) gilt bezüglich der Geschäftsabwicklung das bereits Gesagte zum nachschaugegenständlichen Umsatzgeschäft.

Ob oder in welcher Position der Berufungswerber zur Firma I Ltd. steht ist mir nicht bekannt und hat mit meiner eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit auch nichts zu tun. Geschäftskontakte bestanden beziehungsweise bestehen nur im Zusammenhang mit den angeführten Umsatzgeschäften.'

Rechtliche Grundlagen:

In der Folge werden jene Rechtsgrundlagen angeführt, welche aufgrund des oben angeführten Sachverhaltes die Basis für die steuerliche Beurteilung begründen:

Der Grundsatz der Vertragsautonomie nach dem ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811) ist im Hinblick auf die steuerlichen Beurteilungskriterien nicht schrankenlos. Die Grenzen werden im Geltungsbereich der österreichischen Rechtsordnung vor allem von der Bundesabgabenordnung gezogen und liegen in der steuerlichen Nichtanerkennung von Vorgängen, die der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zuwiderlaufen (§§ 21, 22 BAO), - ein anderes Rechtsgeschäft verdecken (§ 23 BAO) und damit im Ergebnis zu einer unrichtigen Zurechnung von Einkünften führen (§ 24 BAO iVm. § 2 EStG 1988). Die steuerlichen Gestaltungsräume sind demnach durch die oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung gegenüber der allgemeinen Vertragsfreiheit nach dem ABGB eingeschränkt. Als wesentliche zusätzliche Entscheidungskriterien, welche in die Gesamtbetrachtungen der Betriebsprüfung Eingang finden, sind weiters nachfolgende Bestimmungen der Bundesabgabenordnung maßgeblich: amtswegige Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) im Verhältnis zur Offenlegungspflicht in Verbindung mit der von der Judikatur entwickelten „erhöhten“ Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten (§§ 119 iVm. § 138 BAO), freie Beweiswürdigung (§ 167 BAO).

Bei Anwendung dieser Gesetzesbestimmungen, welche von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise getragen werden, sind nicht die in den Bezeichnungen, Benennungen, Ausdrücken und Begriffen entsprechenden Positionen, sondern die von diesen Umschreibungen angesprochenen tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten, Verhältnisse, Erfolge und Wirkungen mit der tatbestandsmäßigen Rechtsfolge zu verbinden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise erfasst zufolge der autonomen Ausgestaltungen der Steuertatbestände die wirtschaftlichen Vorgänge, Zustände und Ergebnisse, ohne dabei die Regelungsaufgaben und Regelungsziele des Privatrechtes, welche daneben und nicht über dem Steuerrecht wirken, zu berücksichtigen.

Prüfungsfeststellung:

Ausgehend von den in der Sachverhaltsdarstellung angeführten Ermittlungsergebnissen und den sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Zusammenhängen steht für die Betriebsprüfung mit nahezu an Sicherheit grenzender Gewissheit fest, dass der Berufungswerber über ein Treuhandschaftsverhältnis mit seinem steuerlichen Vertreter als wirtschaftlich Verfügungsberechtigter jenes Anteiles am Beteiligungsveräußerungserlös von Gesellschaftsanteilen anzusehen ist, der vertraglich und

rechtsgeschäftlich offiziell über die Firma I Ltd. (ausländische Domizilgesellschaft) abgewickelt worden ist.

Nicht entscheidend ist für die Betriebsprüfung, dass die Firma I Ltd. nach außen hin als selbständiges Unternehmen auftritt, diese Gesellschaft als selbständiges Steuerrechtssubjekt nach englischem Recht gegründet, dort ins Handelsregister eingetragen worden ist und dort auch steuerlich erfasst ist, sondern wer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise tatsächlicher Verfügungsberechtigter und Nutznießer der über diese Domizilgesellschaft transferierten Beteiligungsveräußerungserlöse ist.

Bezüglich der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen der Firma A_GmbH durch den Berufungswerber an die Firma I Ltd. am 16. Juli 1999 geht die Betriebsprüfung davon aus, dass diese Anteilsabtretung ausschließlich mit Wissen und in Hinblick auf die im Sachverhalt angeführte Veräußerung der Gesellschaftsanteile der Firma A_GmbH im Jahr 2000 (Vertrag vom 14. April 2000) an die Firma H B.V., Holland, entsprechend formalrechtlich gestaltet wurde. Von dieser Beurteilung konnte auch durch die in der Sachverhaltsdarstellung angeführte Argumentation des steuerlichen Vertreters beziehungsweise eines Tätigkeitsberichtes der ‚Firma I Ltd.‘ bezüglich der wirtschaftlich bedeutsamen Hintergründe für die Veräußerung der Gesellschaftsanteile der A_GmbH an die Firma I Ltd. im Jahr 1999 und der behaupteten ordnungsgemäßen Versteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung der im Jahr 1999 durch die Firma I Ltd. erworbenen Anteile im Jahr 2000 in Großbritannien, nicht abgegangen werden.

Begründung:

a.) Der steuerliche Vertreter wurde mit Vorhalt vom 19. Januar 2004 (E-Mail) bezüglich der Veräußerung der Gesellschaftsanteile der Firma A_GmbH ersucht, bekanntzugeben, wann der Anteilserwerber (die Firma H BV., Holland) erstmals nachweislich Interesse am Kauf der Gesellschaftsanteile bekundete.

Diesbezüglich wurden keine aussagekräftigen Unterlagen vorgelegt beziehungsweise konnte auch anlässlich einer Betriebsbesichtigung am 5. März 2004 weder vom steuerlichen Vertreter noch vom Berufungswerber ein konkreter Zeitpunkt über die Kontaktaufnahme mit den Vertretern der Käuferin der Gesellschaftsanteile der Firma A_GmbH genannt werden.

b.) Auf eine Anfrage (E-Mail vom 18. Mai 2004) über die tatsächlichen Eigentümerverhältnisse (treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile ?) der Firma I Ltd., der Firma K Ltd. und der Firma K & Co Ltd., wurde in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 28. Mai 2005 nicht eingegangen, obwohl ihm dies als ‚Direktor‘ und Aktionär der angeführten Gesellschaften bekannt sein müsste.

c.) Die in einer Stellungnahme des steuerlichen Vertreters bekannt gegeben Motive für den Anteilsverkauf an die Firma I Ltd. im Jahr 1999 lassen nach eingehender Beurteilung des Sachverhaltes und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht den Schluss zu, dass es sich dabei um die wirklichen Beweggründe für den gegenständlichen Anteilsverkauf handelte.

Erlös Veräußerung Gesellschaftsanteile im Jahr 1999	S 400.000,00
-----------------------------------------------------	--------------

Anteiliger Erlös für diese Gesellschaftsanteile im Jahr 2000	S 4,873.174,42
--------------------------------------------------------------	----------------

Der im Jahr 2000 erzielte Erlös aus der Veräußerung derselben Gesellschaftsanteile betrug mehr als das Zwölffache jenes Erlöses der im Jahr 1999 laut Erklärung zu erzielen war. Die Betriebsprüfung geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass durch die zeitlich vorgesetzte Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Jahr 1999 (vorgetäusches Rechtsgeschäft und daher eine abgabenrechtlich bedeutungslose Scheinhandlung) bewirkt werden sollte, eine sonst im Jahr 2000 in Österreich steuerpflichtige Besteuerung eines weitaus höheren Erlöses aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen zu vermeiden.

Das Gewicht der Beurteilung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Vorganges liegt bei seinem tatsächlichen inneren Gehalt und nicht bei seinem äußeren Erscheinungsbild. Unter Berücksichtigung der ständigen Judikatur besteht bei derartig gelagerten Auslandssachverhalten die Verpflichtung zu einer umfassenden Mitwirkung (Beweisvorsorgeverpflichtung mit eingeschlossen) beziehungsweise wäre dies auch zumutbar gewesen (Hintergründe dazu siehe vorstehend *Iitera b*). Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist die mangelnde Bereitwilligkeit zur Offenlegung gewisser Umstände nur damit erklärbar, dass durch die Einschaltung der angeführten englischen Domizilgesellschaft Auslandssachverhalte ganz bewusst verschleiert werden sollten und demzufolge gar keine wirkliche Bereitschaft bestanden hat, Entscheidendes zur Sachverhaltsklärung beizutragen.

Änderungen der erklärten Besteuerungsgrundlagen laut Betriebsprüfung:

a.) Die sich laut Erklärung für das Jahr 1999 ergebende steuerliche Auswirkung aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen am 16. Juli 1999 wird als Ausfluss einer abgabenrechtlich bedeutungslosen Scheinhandlung qualifiziert. Die sonstigen Einkünfte des Jahres 1999 werden entsprechend richtig gestellt. Der Nominalwert der an der Firma A_GmbH vom Berufungswerbergehaltenen Anteile beträgt demnach unverändert S 125.000,00 (=25 % der Gesellschaftsanteile).

Jahr 1999:

Sonstige Einkünfte (KZ 380) laut Erklärung	S 300.000,00
Sonstige Einkünfte (KZ 380) laut BP	S 0,00

b.) Die sich laut Betriebsprüfung aus der Einkünftezurechnung ergebenden Mehreinnahmen beziehungsweise Mehrerträge aus der prüfungsgegenständlichen Beteiligungsveräußerung im Jahr 2000 sind dem Berufungswerber zuzurechnen. Der laut Betriebsprüfung anteilig ermittelte Betrag (S 4.873.145,42) wurde von der Käuferin der Gesellschaftsanteile (Firma H BV, Holland) mit Valuta 21. April 2000 auf ein im Inland eröffnetes Bankkonto lautend auf die Firma I Ltd. überwiesen (US \$ Konto FF BB, Überweisungsbetrag gesamt S 7.309.718,13). Offiziell sind diese Einnahmen zwar der angeführten englischen Domizilgesellschaft zugeflossen, doch ist aufgrund der Ergebnisse der Ermittlungen der Betriebsprüfung mit an Sicherheit grenzender Gewissheit davon auszugehen, dass der Gesellschafter des geprüften Unternehmens, der Berufungswerber, verdeckt durch ein Treuhandschaftsverhältnis, der eigentliche Empfänger dieser Zahlung ist und der angeführte Betrag auch ihm in der festgestellten Höhe im Jahr 2000 zugeflossen ist. Berechnung siehe Anhang 1.

Jahr 2000

Änderung sonstige Einkünfte (KZ 380) Jahr 2000:

Nicht erklärte Einnahmen aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Jahr 2000

Laut Betriebsprüfung	S 4.873.145,42
abzüglich Nominalwert dieser Gesellschaftsanteile	S 100.000,00

Tz. 7: Spekulationsgewinne (Kassageschäfte) und Einkünfte aus Kapitalvermögen Jahr 2000 und Jahr 2001 laut Betriebsprüfung

Sachverhalt:

Die laut Betriebsprüfung festgestellten, im Jahr 2000 dem Berufungswerber zuzurechnenden und nicht erklärten Einnahmen aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen der Firma A_GmbH (S 4.873.145,42) wurden vom Käufer dieser Anteile (Firma H B.V., Holland) auf ein bei der BB eröffnetes Fremdwährungskonto angewiesen (US \$ Konto FF lautend auf Firma I Ltd.). Zum angeführten Fremdwährungskonto wurde beim gleichen Kreditinstitut mit gleich lautenden Kontowortlaut ein Hauptkonto ("S-Konto" beziehungsweise „€-Konto") mit der Kontonummer DD geführt.

Die Auswertung der Kontenöffnungen zu diesen beiden Bankkonten ergab, dass aus der Veranlagung des vereinnahmten Kaufpreises entsprechende Einkünfte erzielt worden sind. Einerseits Gewinne (und zum Teil auch Verluste) aus Kassageschäften (laufende Veranlagung von US \$ Beträgen) und andererseits entsprechende Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zinsengutschriften) die offensichtlich nicht der Endbesteuerung (Kapitalertragsteuer) unterlagen.

Prüfungsfeststellung:

In konsequenter Anlehnung an die steuerrechtliche Behandlung der anteiligen zusätzlichen nicht erklärten Einnahmen aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Jahr 2000 laut Betriebsprüfung (siehe Tz 6 dieses Schlussbesprechungsprogrammes) sind dem Berufungswerber weitere sonstige Einkünfte (Spekulationsgewinne) und Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der Veranlagung dieses Veräußerungserlöses zuzurechnen. Offiziell sind diese Erträge zwar auf inländischen Bankkonten der englischen Domizilgesellschaft ausgewiesen, doch ist aufgrund der Ergebnisse der Ermittlungen der Betriebsprüfung mit an Sicherheit grenzender Gewissheit davon auszugehen, dass er Berufungswerber, verdeckt durch ein Treuhandschaftsverhältnis, der eigentliche Empfänger dieser Erträge ist.

Gesonderte Berechnung der Bemessungsgrundlagen laut Betriebsprüfung siehe Anhang 2.

Jahr 2000

US \$ Konto FF

Terminrealisate (Kassaspekulation) laut Betriebsprüfung	S 363.832,82
Zinsen laufend laut Betriebsprüfung (Valuta 31.12.2000)	S 21.288,83

S/€ Konto DD

Zinsen laufend laut Betriebsprüfung (Valuta 29.12.2000)	S 808,19
---------------------------------------------------------	----------

Jahr 2001

US \$ Konto FF

Terminrealisate (Kassaspekulation) laut Betriebsprüfung	S 41.283,21	€ 3.000,17
Zinsen laufend laut Betriebsprüfung (Valuta 31.12.2001)	S 19.886,39	€ 1.445,20

S/€ Konto DD

Zinsen laufend laut Betriebsprüfung (Valuta 29.12.2001)	S 25.862,03	€ 1.879,46	"
---------------------------------------------------------	-------------	------------	---

In der Absicht diesen Feststellungen zu folgen, nahm das Finanzamt die Verfahren für die Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 mit den Bescheiden vom 15. November 2005 gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) von Amts wegen wieder auf und verwies in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommenen Niederschrift beziehungsweise den Prüfungsbericht. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen.

Im oben dargestellten Bericht über die Außenprüfung vom 10. November 2005, auf welchen das Finanzamt verweist, wird unter dem Titel Prüfungsabschluss, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ausgeführt, dass hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 Feststellungen in den Tz. 1 bis 7 getroffen worden seien. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des [§ 20 BAO](#) vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Die erwähnten Tz. 1 bis 7 des Berichtes über die Außenprüfung geben jeweils das in Zahlen gefasste Ergebnis der Tz. der Niederschrift über die Schlussbesprechung beziehungsweise des Schlussbesprechungsprogrammes als Beilage dazu wieder. Darüber hinaus wird jeweils (außer bei Tz. 6) auf den Inhalt der einer erwähnten Tz. des Schlussbesprechungsprogrammes als Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen:

Tz. BA verweist auf	Tz. BNS	Betroffene Jahre
1	1	2000, 2001
2	2	1999
3	3	2000
4	4	2001
5	5	2000
7	1	2000
8	6a	1999
9	6	2000
10	7	2000, 2001
11	7	2000, 2001

In den gemäß [§ 307 BAO](#) mit den Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 datiert vom 15. November 2005 verbundenen Sachbescheiden folgte das Finanzamt im Ergebnis den oben dargestellten Feststellungen der Außenprüfung, ohne dies zu begründen oder auf den Bericht über die Außenprüfung zu verweisen.

Am 13. Dezember 2005 ersuchte der Berufungswerber unter anderem auch hinsichtlich der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 vom 15. November 2005 und der damit verbundenen Sachbescheide für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 die Rechtsmittelfrist bis zum 15. Januar 2006 zu verlängern.

Das Finanzamt folgte diesem Begehr mit Aktenvermerk vom 14. Dezember 2005 und unterließ es aus verwaltungsökonomischen Gründen einen entsprechenden Bescheid zu erlassen.

Bereits am 10. Januar 2006 verfasste der Berufungswerber die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 und die damit verbundenen Sachbescheide betreffend die Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 datiert vom 15. November 2005.

Darin beantragte der Berufungswerber die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 datiert vom 15. November 2005 aufzuheben und führte aus, dass alle Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 vom 15. November 2005 nicht den Erfordernissen des [§ 303 BAO](#) entsprechen würden, weil, wie dem Bericht über die Außenprüfung zu entnehmen sei, keine Tatsachen vorlägen, welche nicht bereits in Abgabenerklärungen enthalten gewesen seien, beziehungsweise im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ermittelt worden wären. Der Berufungswerber habe bereits als Antwort eines Vorhaltes des Finanzamtes vom 2. August 2000 sämtliche relevanten Unterlagen übermittelt.

Was das Jahr 1999 betreffe, sei das Ergebnis der Beweiswürdigung im Bericht über die Außenprüfung, dass der Berufungswerber bereits im Zeitpunkt der Übertragung seiner Anteile an der A_GmbH im Nominale von S 100.000,00 an die Firma I Ltd. mit Notariatsakt vom 16. Juli 1999 vom späteren Gesamtverkauf am 14. April 2000 der Firma A_GmbH an die Firma H BV. gewusst habe, eine im Nachhinein erstellte und unbewiesene Behauptung. Der zugrunde liegende Sachverhalt sei dem Finanzamt bereits seit dem 2. August 2000 bekannt gewesen. Diese im Rahmen der Außenprüfung aufgestellte Behauptung werde der Berufungswerber entkräften.

Im Prüfungsbericht werde (hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe) nur in der Tz. 2 auf das Jahr 1999 Bezug genommen. Die dort behandelte Feststellung, welche schon bei der Veranlagung des Jahres 1999 hätte überprüft werden können, habe zu einer Gewinnerhöhung von € 436,04 geführt, welche im Vergleich zur Gesamtauswirkung für das Jahr 1999 (gesamtes Mehrergebnis der Außenprüfung) von € 122.719,79 geringfügig sei und deshalb die Wiederaufnahme dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit widerspreche.

Die bei der Tz. 6 getroffenen Feststellungen (Übernahme einer geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung bei der Firma B & C GesbR) hätte auch schon im Rahmen der ursprünglichen Veranlagung geschehen können und sei aufgrund der Höhe von S 103,00 nicht „*materiell*“. Dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit sei daher für den Berufungswerber der Vorrang gegenüber der Rechtsrichtigkeit einzuräumen. Die Entscheidungsgrundlagen seien seit dem Jahr 2000 bekannt gewesen, was auch vom Finanzamt nicht bestritten werde, weil es als Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens nur die Tz. 1-7 des Berichtes über die Außenprüfung angeführt, die betragsmäßig bei weitem überwiegenden Tz. 8-11 des Berichtes über die Außenprüfung jedoch nicht als Grund für die Wiederaufnahme genannt habe. Die Begründung der Wiederaufnahme beschränke sich auf Textbausteine, welche auszugsweise den Gesetzeswortlaut zitieren würden.

Die Höhe der Einkommensteuer 1999 solle mit € 16.347,32 festgesetzt werden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2000 sei insbesonders deshalb ungerechtfertigt, weil die Zinsaufwendungen in Höhe von € 83.506,29 2000 und 2001 in den Steuererklärungen 2000 offen gelegt worden seien. Dies hätte im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2000 überprüft werden können. Außerdem sei ein Teil der Zinsaufwendungen (S 15.000,00) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Deswegen sei die Auswirkung der Korrekturen in den Tz. 1 und 7 des Berichtes über die Außenprüfung nur eine Höhe von € 2.102,00, was in keinem wirtschaftlichen Verhältnis zur Festsetzung von € 107.412,34 stehe, welche sich aus Punkten

des Berichtes über die Außenprüfung ergeben würden, die das Finanzamt nicht als Wiederaufnahmsgründe angesehen habe.

Dass der Prüfer in der Tz. 3 Buchhaltungsaufwand von den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu den sonstigen Einkünften verschoben habe, rechtfertige die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht.

Die in der Tz. 5 nicht anerkannten Honorarnoten in Höhe von € 7.500,00 seien aus den Abgabenerklärungen samt Beilagen bekannt gewesen, beziehungsweise sei der zugrunde liegende Sachverhalt vom Finanzamt nicht als Wiederaufnahmsgrund qualifiziert worden. Auch hier stehe die Auswirkung der Feststellungen in keinem Verhältnis zu den Gesamtauswirkungen für das Jahr 2000.

Die Einkommensteuer 2000 solle mit € 14.264,64 und zwar mit

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000	€ 19.539,91	S 268.875,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2000	€ 40.943,29	S 563.392,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen 2000	€ 0,00	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2000	€ 2.308,82	S 2.308,82
Sonstige Einkünfte 2000	€ 87.854,99	S 1.208.911,00

festgesetzt werden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2001 sie analog wie bei den zuvor besprochenen Jahren Tz. ungerechtfertigt.

Die Einkommensteuer 2001 solle mit € -6.483,36 und zwar mit

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001	€ 13.177,71	(= S 181.329,25)
Einkünfte aus nichtselbständige Arbeit 2001	€ 57.449,69	(= S 790.525,00)
Einkünfte aus Kapitalvermögen 2001	€ 0,00	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2001	€ 2.151,12	(= S 29.600,00)
Sonstige Einkünfte 2001	€ 0,00	

festgesetzt werden.

Zu allen Jahren gemeinsam führte der Berufungsweiter weiter aus, dass die in der Tz. 5 aufgegriffenen Aufwendungen in einem am 28. April 2004 beigebrachten Leistungsverzeichnis der I Ltd. beschrieben worden seien und der Entwicklung beziehungsweise Verwertung eines Patents gedient hätten, was das Finanzamt nicht beanstandet habe. Der Verweis auf die Tz. 6 des Berichtes über die Außenprüfung sei keine ausreichende Begründung. Auch sei das

Vorliegen eines Treuhandverhältnisses zwischen der I Ltd. und dem Berufungswerber für die Frage der Abzugsfähigkeit der Honorarnoten nicht relevant. Es habe sich im Wesentlichen um weiterverrechnete Aufwendungen gehandelt, welche auch bei direkter Abrechnung als Betriebsausgabe hätten anerkannt werden müssen.

Bei den Tz. 8 und 9 des Berichtes über die Außenprüfung sei die Kürzung der Halbsatzeinkünfte 1999 um S 300.000,00, sowie die Zurechnung der Veräußerungserlöse 2000 in Höhe von S 4.773.145,00, welche auf die I Ltd. entfallen seien, zu Unrecht erfolgt. Entgegen der Ansicht des Prüfers, dass die Abtretung von GmbH-Anteilen an der A_GmbH im Nominale von S 100.000,00 an die Firma I Ltd. am 16. Juli 1999 ausschließlich mit Wissen und im Hinblick auf die am 14. April 2000 erfolgte Veräußerung sämtlicher Geschäftsanteile dieser Gesellschaft an die H B.V. erfolgt sei, habe der Berufungswerber im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens durch mündliche und schriftliche Sachverhaltsdarstellungen nachgewiesen, die I Ltd. die Anteile an der A_GmbH im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erworben und in der Folge auch verkauft habe. Diese Tatsachen seien aufgrund der vorgelegten Unterlagen, nämlich die Aktivierung der Beteiligung in der Bilanz der I Ltd.

30. September 1999 und Erfassung und Versteuerung des Veräußerungsgewinnes in Großbritannien im Geschäftsjahr zum 30. September 2000 als nachgewiesen anzusehen. Das vom Prüfer behauptete, beziehungsweise unterstellte, Treuhandverhältnis zwischen dem Berufungswerber und der I Ltd. sei nicht nachgewiesen worden. Es würden typische Merkmale eines Treuhandverhältnisses, wie zum Beispiel Herausgabe des Treugutes, kein Ansatz der Kauf- und Verkaufstransaktion in der Bilanz des angeblichen Treuhänders, Versteuerung des Veräußerungsgewinnes durch den angeblichen Treuhänder, fehlen. Die vom Berufungswerber angebotenen Beweise, die Kopie von Bilanzen, Steuererklärungen, sowie Zahlung der Körperschaftsteuer durch die I Ltd., hätten im Rahmen eines Rechtshilfeverfahrens mit Großbritannien, welches durch den steuerlichen Vertreter im Rahmen einer Besprechung mit dem Prüfer mehrmals angeregt wurde, überprüft werden können. Es habe sich bei der I Ltd. um keine Offshore-Gesellschaft, sondern um eine im EU-Land ansässige und steuerpflichtige Kapitalgesellschaft gehandelt. Großbritannien sei kein Niedrigsteuerland in Analogie zu den Bestimmungen des § 10 Abs. 4 KStG (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988), wo ein Niedrigsteuerland bei einer Körperschaftsteuerbelastung von unter 15% angenommen. Der Berufungswerber habe alle Sachverhalte, einschließlich der vertraulichen Unterlagen von der I Ltd. offen gelegt, obwohl er dazu nicht verpflichtet gewesen wäre. Bei der Schlussbesprechung am 6. Oktober 2005 habe der Berufungswerber nochmals die zeitliche Abfolge der Kontaktaufnahme mit der Firma H GmbH (nunmehr HHH GmbH dargelegt. Der Berufung sei eine Stellungnahme des Berufungswerbers im gegen ihn beim Landesgericht eingeleiteten Strafverfahren beigelegt. In

mehreren Gesprächen mit dem Prüfer habe der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass der Kontakt zur Firma H GmbH erst nach dem 16. Juli 1999 erfolgt sei. Über hellseherische Fähigkeiten verfüge der Berufungswerber nicht. Die Fragen des Prüfers nach den Eigentumsverhältnissen seien soweit beantwortet worden, als es die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers gestatte. Die Frage der Eigentumsverhältnisse an der I Ltd. sei auch für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes nicht entscheidend. Wesentlich sei hingegen, dass der Berufungswerber erst nach dem Verkauf von Anteilen an der A_GmbH am 16. Juli 1999 von einem möglichen Kaufinteresse von H GmbH erfahren habe. Dies werde durch eine schriftliche Stellungnahme und Bestätigung des damals für den Unternehmenskauf zuständigen Manager Ergänzung der H GmbH, Herrn PP QQ, bewiesen, welche Herr PP QQ zu erbringen und durch eine Einvernahme im „*Rechtsmittelweg über Deutschland*“ zu bestätigen bereit sei. Diese Bestätigung werde sofort nach Erhalt an das Finanzamt weitergeleitet werden. Die von der I Ltd. am 16. Juli 1999 erworbenen Anteile seien eigenen Namen und auf eigene Rechnung erworben und der Verkaufserlös in Großbritannien im Jahr 2000 ordnungsgemäß versteuert worden. Die vom Prüfer behauptete Treuhandschaft sei nicht nachgewiesen und liege auch nicht vor. Der Prüfer unterstelle ein vorgetäusches Rechtsgeschäft, was mit dem wesentlich höheren Verkaufspreis im Jahr 2000 begründet werde. Das Finanzamt habe aber keinerlei Ermittlungen über den Wert der Anteile zum Zeitpunkt des ersten Verkaufes am 16. Juli 1999 angestellt. Nach dem der Berufung beigelegten Gutachten über Wert der Beteiligung des Berufungswerbers an der A_GmbH zum 1. Oktober 1998 (nicht datiert) habe der Wert der Anteile dem vereinbarten und bezahlten Kaufpreis entsprochen und habe der Berufungswerber damals nicht vorhersehen können, dass im Zuge des überhitzten Börsenmarktes von Internet- und Technologieaktien irgendein Interessent bereit wäre, einen so hohen Kaufpreis für die Anteile einer in Liquiditätsschwierigkeiten befindlichen Gesellschaft zu zahlen. Irrationales beziehungsweise wirtschaftlich unvernünftiges Verhalten des Unternehmenskäufers könne dem Berufungswerber nicht angelastet werden. Die Außenprüfung habe deshalb verabsäumt, den Sachverhalt ausreichend zu erheben. Durch die unbegründete Zurechnung von Einkünften an den Berufungswerber habe das Finanzamt die Bestimmungen des Artikels 13 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – Großbritannien verletzt. Es sei in der Tz. 6 der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung der Außenprüfung nicht eindeutig festgestellt worden, ob nun die I Ltd. die Anteile an der A_GmbH treuhändig für den Berufungswerber erworben habe oder ob der Berufungswerber Treugeber der Aktien der I Ltd. sei, was bestritten werde. Die Frage des Eigentums der Aktien für die Beurteilung sei für die Frage der Zurechnung der Einkünfte ohne Bedeutung und es werde auf VwGH 11.6.1993, 91/13/005 verwiesen. Der Prüfer habe trotz

der rechtswidrigen Kontoeröffnung bei der I Ltd. nicht schlüssig nachgewiesen, dass der Berufungswerber über den Veräußerungserlös verfügt habe, oder ihm dieser in irgendeiner Weise zugeflossen sei. Dem Finanzamt stehe es frei, ein Rechtshilfeansuchen an die britischen Behörden zu stellen. Durch Vorlage von Kopien der Bilanz und der Steuererklärungen der I Ltd. habe der Berufungswerber der erhöhten Mitwirkungspflicht genüge getan und habe der Berufungswerber alles offen gelegt. Die Fragen des Prüfers seien beantwortet worden, soweit dem nicht berufsrechtliche Vorschriften des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers entgegenstanden seien. Die Beantwortung von Fragen, welche nicht gestellt worden seien, könne nicht erwartet werden.

Die in den Tz. 10 und 11 des Berichtes über die Außenprüfung dem Berufungswerber zugerechnete Spekulationsgewinn zuzüglich Einkünfte aus Kapitalvermögen sei rechtswidrig. Diese Einkünfte seien in der Bilanz und der Steuererklärung der I Ltd. erfasst und seien in Großbritannien der ordnungsgemäßen Besteuerung unterzogen worden.

Beigelegt war dieser Berufungsschrift ein nicht datiertes Gutachten über den Wert der 20%-igen Beteiligung an der A_GmbH zum 1. Januar 1998, welches diesen Wert mit S 472.000,00 festsetzt.

Weiter beigelegt war die an das Landesgericht RR gerichtete Stellungnahme des Berufungswerbers zum Vorwurf der Abgabenhinterziehung vom 18. August 2005, in welcher der Berufungswerber (wiederholend) vorbringt, dass das Finanzamt es unterlassen habe, Erhebungen durchzuführen, welche als Grundlage für ihren Verdacht dienen hätten können und es auch unterlassen, den Berufungswerber mit den geäußerten Vermutungen zu konfrontieren. Die Strafanzeige gründe sich daher auf in den Raum gestellte unzutreffende und jedenfalls unwahrscheinliche Möglichkeiten. Der Berufungswerber sei zu keinem Zeitpunkt wirtschaftlicher Eigentümer (Treugeber) der I Ltd. oder des von ihr erworbenen Geschäftsanteiles gewesen. Er habe zu keinem Zeitpunkt über den der I Ltd. zugeflossenen Abtretungspreis verfügen können oder diesen erhalten. Die Veräußerung der Geschäftsanteile sei rund neun Monate nach dem Erwerb der Gesellschaftsbeteiligung durch die I Ltd. erfolgt. Kontakte zum und Verhandlungen mit dem Erwerber der Geschäftsanteile über den Erwerb von Geschäftsanteilen seien erst geraume Zeit nach Abschluss des Abtretungsvertrags, mit welchem die I Ltd. die Geschäftsanteile erworben hatte, hergestellt und geführt worden. Der fehlende zeitliche Zusammenhang widerlege den Verdacht des Finanzamtes. Dem Berufungswerber werde aus dem Vergleich der Abtretungspreise unterstellt, vertragliche Gestaltungen zur Vermeidung oder Verschleierung bestehende Verpflichtungen zur Abfuhr von Steuern vorgenommen zu haben. Der ursprüngliche Abtretungspreis von S 400.000,00 sei aber durchaus angemessen gewesen. Dass der Geschäftsanteil neun Monate um ein

zigfaches dieses Abtretungspreises habe verkauft werden können, sei auf die besondere Nachfragesituation und Interessenslage der Erwerberin, der H GmbH, zurückzuführen. Der Berufungswerber habe bei Abtretung seiner Geschäftsanteile weder wissen noch erkennen können, dass sich rund neun Monate später eine besonders günstige Möglichkeit zur Veräußerung der Geschäftsanteile ergeben werde. Wie sich aus dem Schriftverkehr ergebe, sei die Erwerberin zuerst nur am Kauf eines Teils des der A_GmbH zur Verfügung stehenden Know-hows nicht aber an der Abtretung von Anteilen interessiert gewesen. Die Ende August 1999 begonnenen Gespräche hätten sich daher zunächst ausschließlich auf den so genannten „A-Controller“ bezogen. Der Interessentin sei am 14. September 1999 ein diesbezügliches Angebot übermittelt worden. Nach Verhandlungen über dieses Angebot habe die Interessentin erstmals im Oktober 1999 erkennen lassen, dass sie das gesamte Know-how der A_GmbH in der Form erwerben wolle, dass Geschäftsanteile der Gesellschaft gekauft würden. Erst mit dem Schreiben vom 15. November 1999 habe die Interessentin ihr ernstliches Interesse an der Übernahme der Mehrheit der Anteile an der A_GmbH kundgetan. Darüber seien in der Folge Verhandlungen geführt worden. Mit Schreiben vom 10. Januar 2000 habe die Interessentin ein konkretes Kaufangebot von insgesamt US\$ 2.000.000,00 unterbreitet, woran sie sich bis zum 29. Februar 2000 gebunden erachtet habe. Über dieses Angebot sei nach weiteren Verhandlungen Einigung erzielt worden. Aus dem Schriftverkehr sei zu erkennen, dass die Annahme des Finanzamtes, die ursprüngliche Abtretung zum Preis von S 400.000,00 in Vorbereitung des späteren Erwerbs der Geschäftsanteile durch die H GmbH erfolgt sei, jeder Grundlage entbehre. Die H GmbH habe in der späteren Verwertung des auf diese Weise erworbenen EDV Know-hows die besten Gewinnchancen gesehen, was sie dazu veranlasst habe einen zweifellos sehr hohen Abtretungspreis anzubieten. Dass das Finanzamt in der Weigerung des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers Kontoauszüge für das im Eigentum und in Verfügung der I Ltd. stehende Bankkonto der BB vorzulegen, als Indiz gewertet habe, lasse darauf schließen, dass es dem Finanzamt am Verständnis für die gesetzliche Verschwiegenheitsverpflichtung eines Wirtschaftstreuhänders fehle. Das Finanzamt verkenne die Rechtslage, weil die Verschwiegenheitsverpflichtung auch dann bestehe, wenn sich aus der Offenlegung keine nachteiligen Folgen ergeben könnten. Die Verdachtslage sei daher unschlüssig und auch nicht geeignet gewesen, als Grundlage für weitere Schritte gegen den Berufungswerber zu dienen. Außerdem sei der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers seit längerem nicht mit Direktor der I Ltd., weswegen er auch keine Berechtigung und Möglichkeit gehabt habe, irgendwelche Kontoauszüge der I Ltd. zur Verfügung zu stellen. Ebenso sei es verfehlt aus der Höhe des Abtretungspreises eine in Wahrheit steuerpflichtige Transaktion abzuleiten, das sonst jedes gute Geschäft einen Verdacht auslösen würde. Entgegen ihrer Sorgfaltspflichtung habe es das Finanzamt

unterlassen, Aufklärung darüber zu verlangen, welche Motive den Erwerber bewogen haben könnten, einen zugegebenermaßen sehr günstigen Abtretungspreis zu bezahlen. Es wäre nahe liegend gewesen, dazu den Erwerber zu befragen. Aber auch der Berufungswerber hätte mitteilen können, dass damals für Know-How im EDV Bereich, welches vom Vertragspartner im Endeffekt erworben worden sei, sehr hohe Beträge gezahlt worden seien, wenn ein Interessent besonderes Interesse in der Hoffnung auf künftige hohe Gewinne gehabt habe. Man könnte die damalige Entwicklung in der Branche als durchaus überzogen bezeichnen, weil damals in Hinblick auf erhoffte große Gewinne überhöhte Preise für Know-how bezahlt worden seien. Auch der Umstand, dass die Vorgänge im Umfeld des Berufungswerbers beziehungsweise seine steuerlichen Vertreters stattgefunden hätten, sei kein Indiz für die Richtigkeit der Vermutungen des Finanzamtes. Hätte das Finanzamt danach gefragt, weshalb die fraglichen Konten bei der BB geöffnet worden seien und weshalb der Berufungswerber beziehungsweise sein Vertreter Zeichnungsbefugnis gehabt haben, hätte die Erklärung die angenommene Verdachtslage von vornherein ausgeschlossen. Aus dem Abtretungsvertrag der Firma H GmbH sei zu ersehen, dass die Kaufpreiszahlung in Tranchen erfolgt sei und die abtretenden Gesellschafter Sicherstellungen zu Gunsten der Erwerberin zu erbringen gehabt hätten. Diese Bankgarantien seien über Ersuchen der Gesellschafter bei der BB erstellt worden, so dass es aus Sicht der Bank nahe liegend gewesen sei, das Konto, auf welches der Abtretungspreis zu bezahlen gewesen sei, dort zu errichten. Auch der Zahlungseingang auf dem Konto stelle eine gewisse Sicherheit für die auf Rechnung der abtretenden Gesellschafter erstellte Bankgarantie dar. Beide Konten seien im Eigentum und in der Verfügung der I Ltd. gestanden und hätte die Zeichnungsbefugnis des Berufungswerbers jederzeit gelöscht werden können. Da die ebenfalls Zeichnungsbefugnis englischer Staatsbürger ein Interesse daran gehabt hätten, das von Bankkonten vorzunehmende Überweisungen, falls erforderlich, rasch durchgeführt werden könnten, sei es nahe liegend gewesen, auch Personen eine Zeichnungsbefugnis einzuräumen, welche aufgrund ihres Wohnsitzes unverzüglich allenfalls erforderliche Überweisungen vornehmen hätten können. Die Zeichnungsbefugnis des Berufungswerbers habe lediglich dem Zweck gedient, dass im Falle der Verhinderung des zeichnungsbefugten steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers jemand vorhanden gewesen sei, der eine allenfalls notwendige Überweisung durchführen hätte können. Aus den von der Bank zu Verfügung gestellten Kontoauszügen ergebe sich, dass der Abtretungspreis nicht an den Berufungswerber ausbezahlt worden sei. Unrichtig sei, dass die Firma K & Co. Ltd. alleiniger Eigentümer der Firma K Ltd. sei. Sie halte nur 50 % der Anteile. Es sei nachgewiesen worden, dass die I Ltd. die Beteiligung und in ihr zugeflossen Abtretungspreis ordnungsgemäß bilanziert und den Veräußerungsgewinn versteuert habe. Dies hätte das Finanzamt bei der englischen Steuerbehörde verifizieren können. Dem Berufungswerber

könnte der der I Ltd. zugegangene Abtretungspreis weder rechtlich noch wirtschaftlich zugerechnet werden, da er nicht Treugeber gewesen sei und der zugeflossen Abtretungspreis in England nach den dort anzuwendenden Strafvorschriften ordnungsgemäß erfasst worden wäre.

Am 12. Januar 2006 verfasste der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes einen Aktenvermerk, in welchem er festhielt, dass die oben beschriebene Berufung zu Recht darauf hinweise, dass in der Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 – 2001 lediglich auf jene Tz. verwiesen worden sei, aus denen ein relativ geringes steuerliches Ergebnis resultiere. Es handle sich um einen offensichtlichen Schreibfehler, welcher durch die nicht automatische Übernahme aller Tz. im Betriebsprüfungsbericht entstanden sei. Durch dieses EDV-Problem sei die Darstellung vor allem jener Feststellungen mit hoher steuerlicher Auswirkung unterblieben. Auch diese Feststellungen seien im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervor gekommene Tatsachen. Nach Rücksprache mit dem Fachbereich sei eine Berichtigung nach [§ 293 BAO](#) umgehend vorzunehmen und dies entsprechend zu begründen.

Am 18. Januar 2006 verfasste das Finanzamt jeweils für die Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 einen händisch erstellten und unterschriebenen Bescheid. Diese Bescheide sind abgesehen von der ausgetauschten Jahreszahl (1999, 2000, 2001) und den Tz. des Betriebsprüfungsberichtes, auf welche sie sich beziehen wort- und inhaltsgleich und wurden nachweislich am 25. Januar 2006 zugestellt.

Die Überschrift dieser Bescheide lautet:

- „*Einkommensteuerbescheid 1999 Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) zu Bescheid vom 3.10.2001*“

- „*Einkommensteuerbescheid 2000 Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) zu Bescheid vom 14.8.2003*“

- „*Einkommensteuerbescheid 2001 Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) zu Bescheid vom 15.5.2003*“

Der Spruch lautet: „*Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2001*“ (beziehungsweise 1999, 2000) „*wird gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wiederaufgenommen.*“

Nach einer Leerzeile folgt jeweils der Text: „*Berichtigung gemäß [§ 293 BAO](#) zu Bescheid vom 15. November 2005*“ und weiter „*Dieser Bescheid tritt nicht anstelle des Bescheides vom 15. November 2005, sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend der Begründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) im*

Betriebsprüfungsbericht vom 10. November 2005 (Prüfung Abschluss, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO).“

All dies wird mit den folgenden Worten begründet: „*Die Berichtigung gemäß § 293 BAO war vorzunehmen, weil der zusätzliche Hinweis auf die Prüfungsfeststellung laut Textziffern 10 und 11 (8, 9) des Berichtes vom 10. November 2005, bei der ebenfalls im Rahmen der gegenständlichen Prüfung Tatsachen oder Beweismittel neu hervor gekommen sind, die unter anderem eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten, im Bericht vom 10. November 2005, Abschnitt Prüfungsabschluss, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, nicht angeführt wurde. Der Fehler ist im Zusammenhang mit der Erstellung des EDV unterstützten Prüfungsberichtes unterlaufen, weil trotz Indizierung aller für die Wiederaufnahme des Verfahrens maßgeblichen Textziffern zu den Prüfungsfeststellungen im Abschnitt Prüfungsabschluss, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO in der schriftlichen Ausfertigung des Berichtes vom 10. November 2005 nicht alle indizierten Textziffern schriftlich verarbeitet beziehungsweise ausgedruckt wurden. Im übrigen ist aus dem fehlerhaft ausgefertigten Bericht im Abschnitt Prüfungsabschluss, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO im Hinblick auf dem, nach der letzten aufscheinenden Textziffer 7 abzuleiten, dass nach dem tatsächlichen Bescheidwillen weitere Textziffern folgen sollten. Die Berichtigung des Bescheides – betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 15. November 2005 – ist dem diesen Bescheid beiliegenden Bericht vom 10. November 2005, Abschnitt Prüfungsabschluss, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, zu entnehmen.“*

Am 30. Juni 2006 wurde dem Berufungswerber nachweislich die Stellungnahme des Prüfers vom 28. Juni 2006 zum Inhalt der Berufung zur Kenntnis gebracht. Darin führte der Prüfer der Gliederung der Berufung folgend aus, das sich alle für den Zeitraum 1999 - 2001 getroffenen Prüfungsfeststellungen mit Ausnahme Prüfungsfeststellungen laut Tz. 6 auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel stützen würden. Das Finanzamt habe zu einem anderen Steuerpflichtigen als dem Berufungswerber nämlich zur Firma H GmbH beim steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers im Jahr 2000 telefonisch angefragt. In der sich daraus ergebenden Vorhaltsbeantwortung vom 2. August 2000 habe die H GmbH eine Kopie des Einbringungsvertrages vom 26. November 1997 sowie des Notariatsaktes vom 16. Juli 1999 hinsichtlich der Veräußerung von 10% der Anteile an der D GmbH an die die I Ltd. vorgelegt. Dazu wurde bekannt gegeben, dass der Berufungswerber am 16. Juli 1991 10% der Anteile um \$ 400.000,00 verkauft habe. Weiter wurde der Verkauf sämtlicher Geschäftsanteile der Firma A_GmbH am 14. April 2000 bekannt gegeben. Daraus habe die D GmbH einen Erlös von \$ 196.245,70 und \$ 420.475,04 abzüglich Übernahme von Verlusten in

Höhe von S 2.198.000,00, der Berufungswerber § 84.189,40, C_ § 168.143,32 und VV WW § 1,00 bei Anschaffungskosten von S 20.000,00 erhalten. Aufgrund von Gewährleistungsverpflichtungen für in der Vergangenheit errichtete Anlagen seien bis zu 30% der Kaufpreise rückforderbar gewesen. Diese Gewährleistung sei durch eine Bankgarantie in Höhe von 30% des Kaufpreises abgesichert worden. Der vom Berufungswerber im Jahr 1999 erzielte Ertrag laut Kaufvertrag vom 16. Juli 1999 sei in einer Beilage zur Steuererklärung 1999 erwähnt und beider Kennzahl 380 der Einkommensteuererklärung eingetragen worden. Das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 2. August 2000 habe die Firma H GmbH und nicht dem Berufungswerber betroffen. Es treffe zu, dass das Finanzamt im Abgabenverfahren für die H GmbH Kenntnis über die beim Berufungswerber entsprechend der Darstellung des Berufungswerbers auszuweisenden Verträge aus der Veräußerung von Geschäftsanteilen erhalten habe. Nicht jedoch habe das Finanzamt Auskunft darüber erhalten, wie das Ergebnis der späteren Prüfung gezeigt habe, wem die Erträge aus den Anteilsveräußerungen (entsprechend den oben erwähnten Tz. 8 bis 11) dem Berufungswerber zuzurechnen waren. Für das Jahr 1999 sei neben der im Abschnitt Prüfungsabschluss, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) des Berichtes über die Außenprüfung genannten Tz. 2 auch die Tz. 8 ein Wiederaufnahmegrund gewesen. Diese Textziffer sei entgegen dem Bescheidwillen nicht ausgedruckt worden und werde auf die amtswegige Berichtigung gemäß [§ 293 BAO](#) vom 15. November 2005 verwiesen. Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 habe zu einer Abgabengutschrift von € 5.800,00 geführt und sei im Sinne der nach [§ 20 BAO](#) vorzunehmenden Interessenabwägung die Wiederaufnahme zu Gunsten des Berufungswerbers unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit vorgenommen und dabei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit Vorrang eingeräumt worden. Die Änderung der gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellten Einkünfte des Berufungswerbers aus der Beteiligung an der A B & C GesbR sei unrichtig als Wiederaufnahmsgrund angeführt worden. Die Mitteilung über die geänderte Höhe der Einkünfte aus der A B & C GesbR sei nur im Rahmen des wieder aufgenommen Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 zu berücksichtigen gewesen. Neben den Tz. 1-7, welche im Bericht über die abgabenbehördliche Außenprüfung als Wiederaufnahmsgründe angeführt worden seien, seien auch die Tz. 8 bis 11 (des Schlussbesprechungsprotokolls) Wiederaufnahmsgründe gewesen, welche bloß durch einen Fehler, der durch die Benutzung der EDV-Anlage entstanden sei, nicht erwähnt worden wären. Diese Wiederaufnahmsgründe in den Tz. 8 bis 11 seien dort ausführlich behandelt worden und sei die steuerliche Auswirkung dieser Feststellungen derart bedeutsam, dass im Eingriff in die Rechtskraft offensichtlich keine Unbilligkeit erblickt werden könne. Die im Bericht über die Außenprüfung gewählte Begründung zur Ermessensübung sei daher ausreichend.

Gleiches gelte für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2000 (im Wesentlichen wörtliche Wiedergabe der Argumente zum Jahr 1999). Hinsichtlich des Zinsaufwandes habe der Berufungswerber in der Steuererklärung 2000 lediglich eine Summe von S 105.371,29 unter der Aufwandsposition Zinsen für Bankkredite, Darlehen, Hypotheken ausgewiesen. Das davon Teile nicht betrieblich veranlasst waren, sei nicht erkennbar gewesen. Im Übrigen sei die bloße Überprüfungsmöglichkeit von Betriebsausgaben im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens kein Ausschließungsgrund für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#). Die tatsächlichen Verhältnisse, welche zum teilweisen Versagen des Betriebsausgabenabzuges geführt hätten, seien erst im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens festgestellt worden. Jede Prüfungsfeststellung sei für sich genommen ein Wiederaufnahmsgrund gewesen. Dass die Tz. 8 bis 11 bei der Begründung der Wiederaufnahme nicht erwähnt worden seien, sei ein Fehler, der durch das Verwenden einer EDV-Anlage entstanden sei. Der Buchhaltungsaufwand 2000 sei ebenso einer der mehreren Wiederaufnahmsgründe für das Jahr 2000. Die Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder den sonstigen Einkünften habe eine Auswirkung auf den anzuwendenden Tarif (§§ 33 und 37 EStG 1988). Die Fremdleistungen 2000 seien der Abgabenerklärung zwar als Summe (S 103.202,50) genannt, aber die zu Grunde liegenden Tatsachen erst im Rahmen der Außenprüfung bekannt geworden. Zwar sei die Leistung nicht ausdrücklich angezweifelt worden, doch habe es sich bei der Firma I Ltd. um eine Domizilgesellschaft, als eine Gesellschaft ohne eigene erkennbare wirtschaftliche Betätigung, gehandelt, so dass diese keine Leistungen erbringen habe können. Wer mögliche Leistungen erbracht haben könnte, sei nicht bekannt. Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers habe zwar Angaben zur Beteiligungsstruktur mit anderen ausländischen Kapitalgesellschaften gemacht, jedoch nicht die dahinter stehenden juristischen oder natürlichen Personen bekannt gegeben. Bei Beziehungen zu Domizilgesellschaften sei der Nachweis für den Empfang einer Betriebsausgabe nur erbracht, wenn die hinter der Gesellschaft stehen Personen benannt würden. Daher sei bereits mangels Empfängernennung nach [§ 162 BAO](#) die berufungsgegenständliche Fremdleistung nicht anzuerkennen. Deshalb sei eine weitergehende Überprüfung und Auswertung der bekannt gegebenen Leistungsbeschreibung nicht notwendig gewesen.

Hinsichtlich der Veräußerung der Geschäfts- beziehungsweise Gesellschaftsanteile in den Jahren 1999 und 2000 würden die im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegten Unterlagen und die mündliche Sachverhaltsdarstellung nicht beweisen, dass im Vorfeld zu Geschäftsanteilsveräußerung an die Firma H GmbH mit Kaufvertrag vom 14. April 2000 das Abtreten von Gesellschaftsanteilen der A_GmbH an die I Ltd. mit Notariatsakt vom 16. Juli 1999 nicht bereits mit Wissen und im Hinblick auf die spätere Weiterveräußerung

vorgenommen worden sei. Das im Nachhinein im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegte Gutachten über den Wert der abgetretenen Geschäftsanteile der I Ltd. zum 16. Juli 1999 würde diese Argumentation nicht entkräften. Maßgebend und primär ausschlaggebend für die Zurechnung der Einkünfte sei das Ergebnis der vorgenommenen Kontoöffnungen, die niederschriftlich festgehaltene Zeugenaussage des Geschäftsstellenleiters der BB und die Würdigung einer auf der Auswertung der Ergebnisse der Kontoeröffnungen beruhenden Einvernahme des Herrn II JJ (Handel und Vermietung von Booten) als Auskunftsperson gewesen. Ausgehend von diesen Ermittlungsergebnissen sei es auch möglich gewesen, die Verbindung zwischen dem Berufungswerber unter Firma I Ltd. herzustellen, beziehungsweise seien damit die Hintergründe für den im Vorfeld zu Geschäftsanteilsveräußerung an die H GmbH vorgenommenen Verkauf an Geschäftsanteilen an die I Ltd. erkennbar geworden. Die vom Berufungswerber bei der Schlussbesprechung ins Treffen geführte an das Landesgericht RR gerichtete Stellungnahme basiere auf bloßen Behauptungen des Berufungswerbers. Der Berufungswerber sei auf den Bankkonten der Firma I Ltd. nicht bloß zeichnungs- sondern auch voll verfügberechtigt gewesen. Zu der vom Berufungswerber im Rahmen der Niederschrift für die Schlussbesprechung gemachten Behauptung, er kenne die wahren wirtschaftlichen Berechtigten der Firma I Ltd. nicht, sei anzumerken, dass der Berufungswerber gemeinsam mit der Firma I Ltd. zu gleichen Teilen an der Firma D GmbH beteiligt gewesen sei. Diese halte wieder gemeinsam mit dem Berufungswerber (47%) eine Beteiligung von 48% an der XX GmbH. An der Firma YY GmbH seien der Berufungswerber und die Firma I Ltd. zu je 25% beteiligt. In Anbetracht dieser gesellschaftsrechtlichen Beziehungen des Berufungswerbers mit der Firma I Ltd. widerspräche es jeglicher Lebenserfahrung, wenn der Berufungswerber die Berechtigten der Firma I Ltd. nicht kennen würde.

Im Übrigen verwies der Prüfer auf seine Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung.

Am 8. Februar 2006 verfasste der Berufungswerber ein Berufungsschreiben, in welchem er sich gegen die Bescheide vom 18. Januar 2006 wandte und deren Aufhebung beantragte. Dies begründete er damit, dass die vorgenommene Berichtigung gemäß [§ 293 BAO](#) zu Unrecht erfolgt sei. Die angeführte Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) liege nicht vor. Es seien weder seit dem 15. November 2005 noch dem 3. Oktober 2001 irgendwelche Tatsachen vorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren durch Verschulden der Partei oder Behörde nicht geltend gemacht hätten werden können und in Kenntnis dieser Umstände allein zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten. Es liege keine auf Versehen beruhende tatsächliche Unrichtigkeit vor, welche ausschließlich auf den Einsatz einer automationsunterstützenden Datenverarbeitungsanlage zurückzuführen sei. Beim gemäß [§ 150 BAO](#) erstellten Bericht vom

10. November 2005 handle es sich um ein Dokument, welches offensichtlich ohne Einsatz einer automationsunterstützenden Datenverarbeitungsanlage erstellt worden sei. In der Tz. 8 dieses Berichtes seien Tatsachen erwähnt worden, welche der Berufungswerber durch Schreiben seines steuerlichen Vertreters dem Finanzamt am 2. August 2000 mitgeteilt habe. Deswegen handle es sich nicht um eine neue hervor gekommene Tatsache. Richtigerweise werden die Bescheide vom 15. November 2005 aufzuheben und auf Basis der vermeintlich oder angeblich neuen Tatsachen neu auszustellen gewesen, was nicht geschehen sei. Angesichts der Tatsache, dass die angefochtenen Bescheide erst nach der am 10. Januar 2006 eingebrochenen Berufung gegen die ursprünglichen Bescheide erlassen worden sein, erscheine die Behörde im Nachhinein eine Schutzbehauptung aufzustellen, um die Argumente der bereits eingebrochenen Berufung zu unterlaufen. Die formelhafte Begründung der Behörde sei nicht ausreichend, um die Beweisführung logisch nachzuvollziehen (unter Verweis auf VwGH 31.5.2005, 2000/15/005).

Schlussendlich verwies der Berufungswerber auf die Begründung der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 in Berufungsschreiben vom 10. Januar 2006.

Am 29. November 2006 verfasste das Finanzamt ein an den Berufungswerber gerichtetes und an seinen steuerlichen Vertreters adressiertes Schriftstück das den Titel Berufungsvorentscheidung betreffend die Berufung von 8. Februar 2006 gegen die Berichtigung gemäß [§ 293 BAO](#) hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 vom 18. Januar 2006 trug. Weiter lautete der Text: „*Über die Berufung wird aufgrund des [§ 276 BAO](#) entschieden: Der Berufung stattgegeben. Die Bescheide werden aufgehoben. Begründung: Laut Antrag.*“

Am gleichen Tag verfasstes Finanzamt ein weiteres Schriftstück, welches mit dem im letzten Absatz beschriebenen nahezu vollständig wörtlich übereinstimmt. Allerdings richtet sich hier die Berufungsvorentscheidung ausdrücklich auf die Berufung „*gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 vom 15. November 2005*“.

Am 30. November 2006 erstellte das Finanzamt drei weitere Bescheide deren Titel und Spruch wie folgt lauteten:

„*Einkommensteuerbescheid 1999 Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) zu Bescheid vom 3. Oktober 2001. Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder aufgenommen.*“

- „Einkommensteuerbescheid 2000 Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) zu Bescheid vom 14. August 2002. Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder aufgenommen.“

- „Einkommensteuerbescheid 1999 Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) zu Bescheid vom 15. Mai 2003. Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder aufgenommen.“

Als Begründung für diese drei Bescheide diente der Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, welche der darüber aufgenommenen Niederschrift beziehungsweise dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Eine weitere oder ergänzende Begründung dieser Bescheide, welche ohne Zustellnachweis an den Berufungswerber übermittelt wurden, fehlt und ist aus dem Finanzamtsakten auch nicht ersichtlich, ob weitere Beilagen diesen Bescheiden beigefügt waren.

Erst aus später zu besprechenden Schreiben des Berufungswerbers geht hervor, dass diesen Bescheiden eine weitere Kopie des Berichtes über die Außenprüfung vom 10. November 2005 beigefügt war, bei welcher auf der Seite neun hinsichtlich der Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens zusätzlich zu den Textziffern 1 bis 7 nachträglich auch die Textziffern 8 bis 11 eingefügt waren.

Die mit den im Absatz oben beschriebenen Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens datiert vom 30. November 2006 verbundenen Sachbescheide vom gleichen Datum entsprechen wörtlich den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1999 bis 2001 datiert vom 15. November 2005. Auch hier wurde auf eine weitere Begründung verzichtet.

Gegen alle beschriebenen Bescheide datiert vom 30. November 2006 richtet sich die Berufung vom 22. September 2006, in welcher die Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren für Einkommensteuer 1999 bis 2001 und eine Anpassung der Sachbescheide beantragt wird.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) für die Einkommensteuer 1999 führte der Berufungswerber aus, dass mit der Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2006 der Berufung vom 10. Januar 2006 laut Antrag stattgegeben und die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 vom 15. November 2005 aufgehoben worden seien. Auch der Berufung vom 8. Februar 2006 gegen die Berichtigung der die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 verfügenden Bescheide vom 18. Januar 2006 sei laut Antrag stattgegeben worden und seien

die angefochtenen Bescheide aufgehoben worden. Dies bedeute, dass das Finanzamt der in der Berufung vorgetragenen Rechtsansicht des Berufungswerbers gefolgt sei und die Argumente des Prüfers verworfen worden seien. Für den angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 datiert vom 30. November 2006 sei der identische Wortlaut wie beim berichtigten Bescheid und 18. Januar 2006 verwendet worden. Als ergänzende Begründung sei eine Kopie des Berichtes über die Außenprüfung vom 10. November 2005 beigelegt worden, in welcher bei der Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 die Tz. 1 bis 11 des Schlussbesprechungsprotokolls angeführt worden seien. Diese Berichtskopie sei identisch mit jener, welche den berichtigten Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2000 in der Fassung vom 18. Januar 2006 beigefügt gewesen sei. Diese Bescheide seien aber aufgehoben und der Berufung vom 8. Februar 2006 vollinhaltlich stattgegeben worden. Der neu erlassene angefochtene Bescheid sei ohne weiteres Verfahren und ohne Neubegründung verfasst worden. Die Begründung des Prüfers sei offensichtlich vom Finanzamt als nicht ausreichend erachtet und trotzdem ohne weitere Begründung und ohne neue hervorgekommene Tatsachen unverändert übernommen worden. Damit widerspreche das Finanzamt mit den neu erlassenen Bescheiden der Erledigung von 29. November 2006. In diesem Sinne seien für die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 18. Januar 2006 keine weiteren Tatsachen hervorgekommene und werde dies vom Finanzamt auch nicht behauptet. Außerdem würden die Feststellungen der Außenprüfung nicht den Erfordernissen des [§ 303 BAO](#) entsprechen. Der Bericht über die Außenprüfung enthalte keine Tatsachen, welche nicht bereits in den eingereichten Steuererklärungen 1999 bekannt gegeben und im Veranlagungsverfahren 1999 ermittelt worden seien. Sämtliche zur Beurteilung notwendigen Unterlagen seien dem Finanzamt am 2. August 2000 übermittelt worden. Es sei eine bisher unbewiesene und im Nachhinein aufgestellte Behauptung, dass der Berufungswerber zum Zeitpunkt der Übertragung von Teilen seiner Beteiligung an der Firma A_GmbH im Nominale von S 100.000,00 an die Firma I Ltd. vom kommenden Gesamtverkauf an die Firma H GmbH bereits gewusst habe. Dies werde vom Berufungswerber bestritten.

Im Übrigen führte der Berufungswerber zur Einkommensteuer 1999 aus wie in der oben beschriebenen Berufung vom 10. Januar 2006 und beantragte diese mit € 16.347,32 festzusetzen.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2000 wiederholte der Berufungswerber sein oben beschriebenes Vorbringen zur Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999.

Bei der Einkommensteuer 2000 brachte der Berufungswerber erneut jene Argumente vor, welcher in der Berufung vom 10. Januar 2006 vorgetragen hat und ersuchte die Einkommensteuer 2000 mit € 14.264,64 festzusetzen.

Soweit die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2001 betroffen ist, wiederholte der Berufungswerber ein weiteres Mal sein Vorbringen zur Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 und brachte hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 vor wie in der Berufung vom 10. Januar 2006 beziehungsweise beantragte wie dort die Einkommensteuer mit € -6.483,36 festzusetzen.

In der zusammengefassten Begründung zu allen Berufungsjahren wiederholte der Berufungswerber zu den einzelnen Tz. des Berichtes über die Außenprüfung im Wesentlichen sein Vorbringen in der Berufung vom 10. Januar 2006 und ergänzte, dass der Prüfer in der Stellungnahme des Finanzamtes an das Landesgericht RR zu Handen des Untersuchungsrichters vom 7. August 2006 festgestellt habe, dass die zeitliche Abfolge der Kenntnis der Kaufabsichten der Firma H GmbH nicht entscheidend sei. Diese Aussage stehe im Widerspruch zum Bericht über die Außenprüfung. Die Argumentation und Begründung des Finanzamtes sei daher widersprüchlich und für den Berufungswerber nicht nachvollziehbar beziehungsweise entspreche nicht den Anforderungen der Bundesabgabenordnung. Im Zweifel sei daher für den Steuerpflichtigen zu entscheiden. Die vom Prüfer vorgelegten Unterlagen aus der Kontoeröffnung der Firma I Ltd. hätten ergeben, dass sämtliche Dispositionen über das Konto ausschließlich von Funktionären der englischen Gesellschaft getätigt worden seien. Der Berufungswerber habe keinen einzigen Transfer beauftragt oder veranlasst. Kein einziger der durchgeführten Zahlungen sei dem Berufungswerber zugeflossen. Es seien bisher keine Beweise vorgelegt worden, in welcher Art dem Berufungswerber in irgendeiner Form Vermögenswerte der englischen Gesellschaft zugeflossen seien. Die Frage der Eigentumsverhältnisse an der Firma I Ltd. sei für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes nicht entscheidend. Der Berufungswerber beantrage die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 27 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Großbritannien, um die rechtswidrige Doppelbesteuerung von Einkünften zu beseitigen.

Beigelegt waren der Berufung neben der oben beschriebenen Stellungnahme des Finanzamtes an das Landesgericht vom 7. August 2006 und dem oben beschriebenen Bewertungsgutachten eine Stellungnahme des Herrn Detlef QQ vom 30. Mai 2006.

Darin führt Herr QQ aus, dass die erstmalige Kontaktaufnahme durch die damalige Firma H GmbH Ende August 1999 zum Zweck der Zusammenarbeit und Lieferung eines Adress-Controllers erfolgt sei. In der Folge sei es zu Gesprächen in BBB und in Deutschland

gekommen, in denen die technischen Anforderungen an den Controller besprochen und festgelegt worden seien. Im Zuge dieser Geschäftskontakte sei in Erwägung gezogen worden, eine Beteiligung an der Gesellschaft zu erwerben, um die Rechte am Know-how der von der Gesellschaft entwickelten Controller zu erlangen. Zur Evaluierung und Abklärung der Bereitschaft Anteile zu verkaufen, sei der Berufungswerber im November 1999 zu einem Gespräch in Chicago eingeladen worden. Nach mehrmonatigen Verhandlungen seien schließlich am 12. April 2000 die Kaufverträge für den Erwerb der gesamten Gesellschaft Frankfurt unterfertig worden.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2007 ergänzte der Berufungswerber teilweise wiederholend sein Vorbringen und brachte weiter vor, dass seinen Berufungen vom 10. Januar 2006 und 8. Februar 2006 vollinhaltlich stattgegeben worden sei. Dadurch hätten die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 auf Basis der eingereichten Steuererklärungen wieder ihre Gültigkeit erlangt. Unabhängig von der Beurteilung der Sachfrage sei die Frist für einen Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 2 BAO von drei Monaten vom Finanzamt nicht eingehalten worden. Die Voraussetzungen für eine auf Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) seien nicht gegeben, weil sämtliche relevanten Tatsachen im Rahmen der Außenprüfung festgestellt, besprochen und im Protokoll der Prüfung festgehalten worden seien. Seit dem 11. November 2005 seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen. Eine nochmalige Entscheidung ohne Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrund es sei nicht zulässig. Die angefochtenen Bescheide seien daher rechtswidrig.

Nochmals ergänzte der Berufungswerber sein Vorbringen mit Schreiben vom 10. August 2007 und wies, ohne dieses zu erläutern, auf das Urteil des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Januar 2007 (VwGH 17.1.2007, 2002/14/0155) hin.

Am 18. November 2008 nahm der Berufungswerber schriftlich auf die gegenständliche Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 Bezug und erklärte, dass nach längerem Bemühen und Gesprächen mit den Organen der Firma I Ltd. dem Berufungswerber mitgeteilt worden sei, dass der Anwartschaftsberechtigte des „*deed of trust*“, welcher Eigentümer der Gesellschaft sei, zugestimmt habe, seine Identität gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden bekannt zu geben. Es handle sich um Herrn DI AAA CCC (DDD), der im Zeitraum der abgabenbehördlichen Prüfung, nämlich bis 31. Dezember 1999 in Singapur, ab dem 1. Januar 2000 in Großbritannien seinen Wohnsitz gehabt habe und sich nunmehr in Dubai aufhalte.

Weiter brachte der Berufungswerber im Schreiben vom 29. Januar 2010 noch vor, dass das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 1999 bis 2001 bereits verjährt und deshalb das

Berufungsverfahren einzustellen sei. Die Verjährung sei von Amts wegen zu berücksichtigen. Für die Einkommensteuererklärung 1999 beginne die Verjährungsfrist am 1. Januar 2000 und trete die Verjährung am 1. Januar 2005 ein. Die Veranlagung am 8. März 2001 habe die Frist verlängert, welche daher am 1. Januar 2006 geendet habe. Der Beginn der Außenprüfung hingegen sei im Jahr 2004 gelegen und habe daher die Verjährungsfrist nicht verlängern können. Die Wiederaufnahme und der neue Sachbescheid vom 30. November 2006 hätten die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis zum 1. Januar 2007 verlängert. Damit sei die Verjährung für die Einkommensteuer 1999 bereits eingetreten.

Die Verjährungsfrist für das Jahr 2000 habe am 1. Januar 2001 zu laufen begonnen, die Verjährung trete daher an sich am 1. Januar 2006 ein. Die Veranlagung am 14. August 2002 habe die Frist auf den 1. Januar 2007 verlängert. Der Beginn der Außenprüfung im Jahr 2004 habe keine Auswirkung. Die Wiederaufnahme und der neue Sachbescheid vom 30. November 2006 hätten die Frist verlängert und sei die Verjährung daher bereits am 1. Januar 2008 eingetreten.

Die Frist für die Verjährung der Einkommensteuer 2001 habe am 1. Jänner 2002 zu laufen begonnen und wäre die Verjährung daher am 1. Jänner 2007 eingetreten. Die Veranlagung 15. Mai 2003 habe die Frist verlängert, weswegen diese am 1. Januar 2008 geendet hätte. Die Außenprüfung habe auch hier keine Auswirkung. Die Wiederaufnahme und der neue Sachbescheid vom 30. November 2006 habe die Frist verlängert, welche daher am 1. Januar 2009 geendet habe.

Die Abgabenerklärung für die Einkommensteuer 2002 erstellte der Berufungswerber am 17. Februar 2004.

Der Einkommensteuerbescheid 2002 datiert vom 19. Januar 2006 wich insoweit von der Abgabenerklärung ab, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € -4.834,97 anstelle von € -17.197,29 und nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von € 3.202,70 angesetzt wurden. Begründet wurde dies damit, dass die Kürzung des Zinsaufwandes in Höhe von € 12.362,32 sowie der Ansatz von Zinseinkünften in Höhe von € 3.202,70 aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung in den Vorjahren erfolgt seien.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung datiert vom 15. Februar 2006. Darin verweist der Berufungswerber auf die Tz. 11 des Schlussbesprechungsprogrammes der oben beschriebenen Außenprüfung und des Anhanges 2 dazu. Die Zinszuweisung an den Berufungswerber in Höhe von € 756,30 und € 2.446,40 sei rechtswidrig. Diese Einkünfte seien in der Bilanz und der Steuerklärung der Firma I Ltd. erfasst und in Großbritannien der

ordnungsgemäßen Besteuerung unterzogen worden. Das Einkommen 2002 solle daher wie folgt bemessen werden:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€ -4.834,97
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	€ 58.157,68
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen	€ 0,00
<u>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</u>	<u>€ 2.684,52</u>
Einkommen 2002	€ 56.007,23

Mit Vorhalt vom 8. September 2011 wurde dem Berufungswerber das Ergebnis der schriftlichen Einvernahme des Herrn Detlef QQ vom 30. Mai 2006 zur allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Am 1. Dezember 2011 monierte der Berufungswerber schriftlich das Übermitteln der Aussagen, welche er selbst und Herr QQ im Rahmen des anhängigen Strafverfahrens gemacht haben, an den Unabhängigen Finanzsenat.

Am 11. Oktober hatte der Berufungswerber als Beschuldigter auf Befragen angegeben, dass er die Anteile im Wirtschaftsjahr 1996/97 schrittweise veräußert habe, weil die „*Firma*“ Geld benötigt habe, um Controller entwickeln zu können. Der Anstieg des Kaufpreises für diese Anteile innerhalb von neun Monaten auf das 18-fache sei Glück gewesen. Die Firma H B.V. habe sich in einer Notsituation befunden, da ein Lieferant zur Konkurrenz gewechselt sei. Er sei nicht Treugeber der Anteile an der I gewesen. Er habe von dieser niemals Geld erhalten und auch niemals „*mit dem Geld von der I etwas überwiesen*“. Er habe der Abgabenbehörde Beweise in der Form angeboten, dass DI CCC (als Zeuge) zur Verfügung stehe. Es gebe allerdings keinen Nachweis, welcher den Standpunkt der Abgabenbehörde widerlege. Daran, dass er bei den Konten der I bei der BB zeichnungs- und verfügberechtigt war, erinnere sich nicht mehr. Aber es werde wohl so gewesen sein, weil er damals alle diese Konten eröffnet habe. Er habe bei der Firma II keine Schiffe samt Ausstattung bestellt.

Auf Vorhalt der Aussage des Herrn II, dass der Berufungswerber als Kaufinteressent bei einer Segelyacht XY123 aufgetreten sei und die Verträge über dieses Geschäft von steuerlichen Vertretern des Berufungswerber, ebenso wie die schriftlich festgehaltenen Vereinbarungen über die Zahlungsmodalitäten unterfertigt worden seien und er Herrn II den Auftrag erteilt habe, die Rechnung an die Firma I auszustellen, antwortete der Berufungswerber, dass er als Vermittler für die Firma I aufgetreten sei. Dafür gebe es aber keinen schriftlichen Nachweis. Das gelte auch für Schiff YZ.

Im Wege des Amtshilfeersuchens wurde Herr PP QQ vom deutschen Finanzamt FFF am 27. Februar 2008 einvernommen. In der darüber aufgenommenen Niederschrift bestätigt Herr QQ die inhaltliche Richtigkeit des oben wiedergegebenen Schreibens der Firma HHH Inc. vom

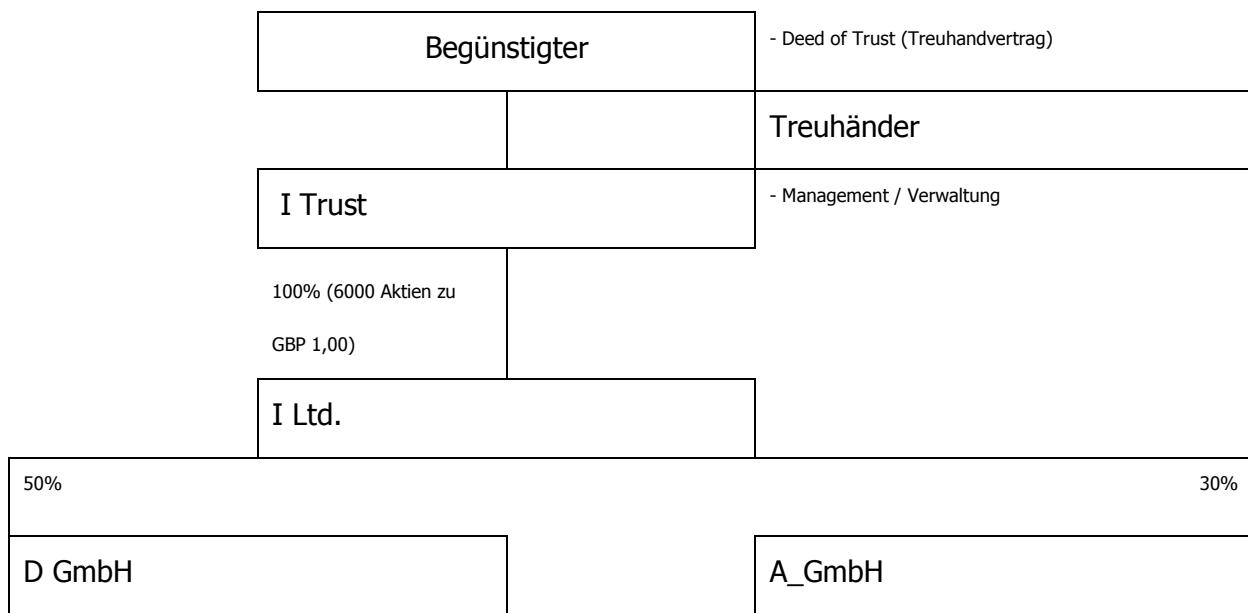
30. Mai 2006. Die Absicht Anteile an der Firma A_GmbH zu übernehmen sei bei der Kontaktaufnahme Ende August 1999 noch nicht kommuniziert worden. Es sei zwar ab August 1999 zu einer Zusammenarbeit zwischen den Firmen HHH Inc. und A_GmbH gekommen, die Verkaufsgespräche hätten aber erst nach einer Messe im November 1999 stattgefunden. Die Firma HHH Inc. liefere Druckanlagen, welche in hoher Geschwindigkeit variablen Text aufbrächten. Die habe die Controller geliefert, welche den jeweiligen Text aufbereiten würden. Dabei handle es sich um ein von der A_GmbH entwickeltes Produkt, welches Herr GGG erfunden habe. Der Erwerb der Anteile an der Firma A_GmbH sei mit dem Berufungswerber nach November 1999 zwischen Vertretern der Muttergesellschaft der Die Firma HHH Inc. und dem Berufungswerber in Chicago besprochen worden.

Am 30. November 2010 sagte Herr DI AAA CCC (damals Wohnsitz in Singapur, zuvor Dubai, England und Singapur) noch vor der (österreichischen) Finanzstrafbehörde erster Instanz aus und wiederholte das Vorbringen des Berufungswerbers zur Firmenstruktur. Bei er I_ Ltd. habe es ein genehmigtes Stammkapital von einer Million Pfund gehabt, wovon 6.000,00 Pfund in Aktien ausgegeben worden, welche alle die Firma K Ltd., Isle of Man, besessen habe. Die Firma K Ltd. habe selbst ein genehmigtes Stammkapital von 10.000,00 Pfund gehabt, wobei GBP 2.000,00 in Aktien ausgegeben worden seien, welche die Firma K & CO Ltd. (London) gehalten habe. Die Firma K & CO Ltd. habe wieder ein genehmigtes Stammkapital von GBP 100.000,00 gehabt, von denen GBP 1.000,00 in Aktien ausgegeben worden seien. Diese hätten zu gleichen Teilen der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers und seine Ehegattin besessen. Die Firma K Ltd. habe 6.000,00 (GBP) Aktien an der I- Ltd. als Trustee (Treuhänder) für den I Trust gehalten. Diese Stiftung sei nach dem Recht der Isle of Man errichtet und hätte dort ihren Sitz gehabt. Begünstigter des Trusts sei DI CCC gewesen. Welche Unterlagen er darüber vorlegen werde, werde er sich noch überlegen. Da sich der treuhändige Verwalter (Trustee) inzwischen geändert habe, könnten keine Bestätigungen in Hinblick auf die Firma K Ltd. beigebracht werden. Die Direktoren der Firma I_ (Ltd.?) hätten den Auftrag gegeben den Auftrag zum Erwerb der Schiffe XY und YZ gegeben. Das Geld dafür sei ein Teil des Veräußerungserlöses der Anteile an der Firma A_GmbH gewesen. Sie seien gekauft worden, da man zu dieser Zeit mit der Vercharterung von Schiffen sehr gutes Geld machen habe können. DI CCC habe den Auftrag gegeben, die Schiffe zu kaufen. Um die Überwachung habe er sich nicht gekümmert. Er („*wir*“) habe entschieden die Schiffe anzukaufen, formal hätten dies die Direktoren getan. Zu jenem Zeitpunkt habe er den Berufungswerber nicht gekannt. Der Kontakt zum Berufungswerber sei durch dessen steuerlichen Vertreter zustande gekommen. Er könne sich nicht erinnern ein Konto bei der BB Konten auf den Namen der I- Ltd. eröffnet zu haben. Er wisse auch nicht mehr, ob der Berufungswerber für seine Vermittlungstätigkeit Geld erhalten habe. Er wisse auch nicht, ob

Überweisungen von diesen Konto mit seiner Rücksprache durchgeführt hätten werden dürfen. Da die Geschäftsführung bei den Direktoren gelegen habe, hätten nur diese entsprechende Aufträge geben können. Er sei von der gerichtlichen Öffnung dieser Bankkonten nicht informiert gewesen. Er habe den Berufungswerber weder zum Zeitpunkt der Errichtung des Trusts noch später gekannt.

Am 5. Dezember 2010 teilte er steuerliche Vertreter des Berufungswerbers mit, dass DI CCC die Übermittlung der Belege für seine Stellung als Begünstigter des I Trusts veranlassen werde.

Tatsächlich übermittelt wurde (vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers) am 6. Dezember 2010 nur eine Skizze der Beteiligungsverhältnisse des I Trusts zum 16. Juli 1999:



Über die Berufung wurde erwogen:

A) Verfahrensrechtliche Fragestellungen:

Entsprechend [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens des ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (nova reperta). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die

Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar⁴, Tz 16 f zu § 303).

Der Gegenstand des Verfahrens eines eine Wiederaufnahme verfügenden Bescheides wird einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmsgrund bestimmt. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmsgründe austauschen oder ergänzen kann. Denn dadurch würde der Gegenstand des Verfahrens geändert (siehe auch Ritz, aaO. Tz 65 zu § 289, 872 und die dort zitierte Judikatur und etwa auch VwGH 26.1.2006, [2002/15/0076](#): "Demnach kann Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme > zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 23. März 1999, 97/14/0069, und vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).").

Der Gegenstand des Verfahrens ist auch entscheidend für die Frage, ob in der gleichen Sache bereits ein, eventuell rechtskräftig abgeschlossenes, Verfahren stattgefunden hat, welches eine neuerliche Entscheidung in dieser Sache hindert („ne bis in idem“).

Es ist dem Berufungswerber insofern zuzustimmen, als in derselben Sache, sofern diese formell abgeschlossen worden ist, nur dann eine zweite Entscheidung ergehen kann, wenn dies das Gesetz ausdrücklich vorsieht. Dies ist ein Ausdruck der formellen beziehungsweise auch der materiellen Rechtskraft eines Bescheides. Die diesbezüglichen Bestimmungen befinden sich in der BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) im Abschnitt 7. Rechtschutz B. Sonstige Maßnahmen (§§ 293 bis 310 BAO).

Die Verjährung schließlich hindert unter den in den [§§ 207 bis 209b BAO](#) vorgesehenen Voraussetzungen die Abgabenfestsetzung und daher auch einen allfälligen Eingriff in die Rechtskraft bestehender Bescheide.

Um daher die rechtliche Richtigkeit der angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 datiert vom 30. November 2006 prüfen zu können, muss zuerst untersucht werden, ob es nicht schon Wiederaufnahmsbescheide mit dem gleichen Verfahrensgegenstand zuvor gegeben hat und ob eventuell zu diesem Zeitpunkt Verjährung der Abgabenfestsetzung entgegengestanden ist.

Ziel des Rechtsmittels des Berufungswerbers ist es, den Einkommensteuerbescheiden datiert vom 1. Oktober 2004 für 1999, 14. August 2002 für 2000 und 15. Mai 2003 für 2001 wieder zur Geltung zu verhelfen, da diese Bescheide die Ergebnisse der oben beschriebenen Außenprüfung aus dem Jahr 2005 nicht berücksichtigen.

Gegenstand der aufgrund des Berichtes über die Außenprüfung vom 10. November 2005 ergangenen die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1999 bis 2001 verfügenden Bescheide datiert vom 15. November 2005 waren aufgrund des Verweises auf den Außenprüfungsbericht die in den oben wörtlich wiedergegebenen Tz. 1 bis 7 dieses Berichtes enthaltenen Wiederaufnahmsgründe.

Dagegen und auch gegen die damit verbundenen Sachbescheide für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 richtet sich die Berufung vom 10. Januar 2006.

Als nächstes folgten die Bescheide 18. Januar 2006, welche ausdrücklich das Verfahren zu den Einkommensteuerbescheiden vom 3. Oktober 2001 (für 1999, diesem folgte aber noch der Bescheid gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) vom 1. Oktober 2004), vom 14. August 2002 (für 2000) und vom 15. Mai 2003 (für 2001) ohne weitere Begründung und ohne neue Sachbescheide entsprechend [§ 307 BAO](#) zu erlassen, wiederaufnahmen.

Zu diesem Zeitpunkt sind damit gemäß § 307 Abs. 1 die Sachbescheide für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 datiert vom 15. November 2005 aufgehoben gewesen (vergleiche Ritz, aaO. Tz 7 zu § 307 und dort zitierte Judikatur). Die die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 verfügenden Bescheide vom 15. November 2005 sind allein durch die Existenz der Wiederaufnahmsbescheide 1999 bis 2001 vom 18. Januar 2001 weggefallen („*lex posterior derogat legi priori*“).

Die an sich richtige und ausreichend begründete Berichtigung gemäß [§ 293 BAO](#), welche sich ebenfalls in dem Schriftstück datiert vom 18. Januar 2006 als zweiter Bescheid findet, geht daher ins Leere, da die zu berichtigenden Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 datiert vom 15. November 2005, durch die vorangegangene Wiederaufnahme des Verfahrens im gleichen Schriftstück aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind.

Zum Zeitpunkt der Zustellung der Bescheide datiert vom 18. Januar 2006 existierten daher nur noch die die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 verfügenden Bescheide vom 18. Januar 2006, denen es an jeder Begründung und an einem definierten Verfahrensgegenstand mangelte.

Gegen die ins Leere gehenden Berichtigungsbescheide für die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 datiert vom 18. Januar 2006 richtete sich die Berufung 8. Februar 2006 nicht jedoch gegen die unbegründete Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001.

Mit Berufungsvorentscheidungen datiert vom 29. November 2006 hob das Finanzamt einerseits die ins Leere gerichteten Berichtigungsbescheide für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 vom 18. Januar 2006 auf und bezog sich insofern auf die Berufung vom 8. Februar 2006.

Andererseits wurde ausdrücklich der Berufung vom 10. Januar 2006 gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 datiert vom 15. November 2005 stattgegeben und die die Wiederaufnahme für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 verfügenden Bescheide vom 15. November 2005 aufgehoben. Diese Bescheide gehörten aber durch die Wiederaufnahmsbescheide vom 18. Januar 2006 zu diesem Zeitpunkt schon nicht mehr dem Rechtsbestand an und gehen daher auch diese Berufungsvorentscheidungen ins Leere.

Mit den hier angefochtenen Bescheiden datiert vom 30. November 2006 wurde das Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 erneut wiederaufgenommen. In jenem Moment waren an vorangegangenen Wiederaufnahmsbescheiden rechtlich nur noch jene unbegründeten vom 18. Januar 2006 existent.

Die Tatsache, dass im vorangegangen Verfahren versucht worden ist, durch einen unbegründeten Bescheid ein Verfahren wiederaufzunehmen, hindert unter dem Blickwinkel der entschiedenen Sache aber nicht eine neuerliche begründete Wiederaufnahme mit ausreichendem Wiederaufnahmsgrund (siehe VwGH 18.12.2008, [2006/15/0367](#)).

In den Wiederaufnahmsbescheiden vom 18. Januar 2006 wurden keine Wiederaufnahmsgründe genannt und ist daher auch kein bestimmter Wiederaufnahmsgrund Gegenstand des Verfahrens geworden. Die Einrede der entschiedenen Sache greift aber nur dort, wo über dieselbe Sache, also genau denselben Verfahrensgegenstand, bereits rechtskräftig abgesprochen wurde.

Zu den Ausführungen des Berufungswerbers sei angemerkt, dass der Gegenstand eines Wiederaufnahmeverfahrens durch den Bescheid, welcher die Wiederaufnahme verfügt und die darin enthaltenen Wiederaufnahmsgründe definiert wird. Irrelevant dafür sind der Inhalt einer allfälligen Berufung oder die (unrichtige) Begründung einer Berufungsvorentscheidung.

Aus verschiedenen Wiederaufnahmsgründen sind aber auch mehrere aufeinander folgende Wiederaufnahmen für dasselbe Abgabenverfahren zulässig.

Es bleibt daher zu untersuchen, ob sich die Wiederaufnahmsgründe in den die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 verfügenden Bescheiden vom 15. November 2005 und vom 30. November 2006 voneinander unterscheiden.

Wie auch der Berufungswerber angeführt hat, sind durch den Verweis in den Bescheiden für die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 datiert vom 15. November 2011 nur die Tz. 1 bis 7 des oben wiedergegebenen Außenprüfungsberichtes vom 10. November 2005 zu Gründen für diese Wiederaufnahmen erklärt worden. Durch die stattgebenden Berufungsvorentscheidungen vom 29. November 2006 sind daher die in den Tz. 1 bis 7 des Außenprüfungsberichtes vom 15. November 2011 Wiederaufnahmsgründe gleichsam konsumiert und können nicht mehr rechtskonform als Wiederaufnahmsgründe für eine neuerliche Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 herangezogen werden.

Die Bescheide für die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 des Berufungswerbers datiert vom 30. November 2006 nennen durch die Verweisung aber auch die Tz. 8 bis 11 des Außenprüfungsberichtes vom 10. November 2005, welche sogar nach der Ansicht des Berufungswerbers jene Feststellungen des Prüfers enthalten, welche die wesentlichen steuerlichen Wirkungen der der Außenprüfung zur Folge haben.

Grundsätzlich bestand daher die Möglichkeit die in den Tz. 8 bis 11 des Außenprüfungsberichtes enthaltenen Wiederaufnahmsgründe für die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 des Berufungswerbers am 30. November 2006 heranzuziehen.

Allerdings ist noch zu prüfen, ob solche Wiederaufnahmen am 30. November 2006 für die Einkommensteuerverfahren 1999 bis 2001 gemäß § 304 iVm. §§ 207 ff BAO zulässig waren (§ 304 erster Halbsatz BAO: „*Nach Eintritt der Verjährung ist die Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, ...*“).

Die Verjährung beginnt gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß [§ 4 Abs. 1 BAO](#) entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Nach [§ 4 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) entsteht der Abgabenanspruch für zu veranlagende Einkommensteuer mit dem Ablauf des Kalenderjahres, für welches die Veranlagung vorgenommen wird.

Die Verjährungsfrist begann daher für die Einkommensteuer 1999 am 1. Januar 2000, für die Einkommensteuer 2000, am 1. Januar 2001 und für die Einkommensteuer 2001 am 1. Januar 2002 zu laufen.

Nach [§ 207 Abs. 2 BAO](#) beträgt die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer fünf Jahre.

Ohne Verlängerungshandlungen im Sinne des [§ 209 Abs. 1 BAO](#), wäre daher der Abgabenfestsetzungsanspruch für die Einkommensteuer 1999 am 1. Januar 2005, für die Einkommensteuer 2000 am 1. Januar 2006 und für die Einkommensteuer 2001 am 1. Januar 2007 verjährt gewesen.

Die Außenprüfung, welche Ursache für die hier angefochtenen Bescheide war, begann am 3. Februar 2004 um 8.30 Uhr. Der Prüfungsauftrag gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) vom 30. Januar 2004 wurde 3. Februar 2004 von einem Mitarbeiter der steuerlichen Vertreterin des Berufungswerbers mit Firmenstempel gegengezeichnet.

Nach [§ 323 Abs. 18 BAO](#) ist [§ 209 Abs. 1 BAO](#) in der Fassung des Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 180/2004](#) ist für Nachforderungen und Gutschriften als Folge einer Außenprüfung ([§ 147 Abs. 1 BAO](#)) erst ab dem 1. Januar 2006 anzuwenden, wenn wie beim Berufungswerber, der Beginn der Amtshandlung (3. Februar 2004) vor dem 1. Januar 2005 gelegen ist.

Da die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 am 30. November 2006 verfasst wurden, ist für die Frage, wann die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 des Berufungswerbers abläuft, [§ 209 BAO](#) in der Fassung Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 180/2004](#) anzuwenden.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen ([§ 77 BAO](#)) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) idF. [BGBl. I Nr. 180/2004](#) die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Für alle drei in Frage stehenden Jahre 1999 bis 2001 wurden innerhalb der Verjährungsfrist Einkommensteuerbescheid (siehe oben) erlassen und damit die Verjährungsfrist jedenfalls um

ein Jahr verlängert. Das Recht zur Abgabenfestsetzung für die Einkommensteuer 1999 wäre daher ohne weitere Verlängerungshandlungen am 1. Januar 2006, für die Einkommensteuer 2000 am 1. Januar 2007 und für die Einkommensteuer 2001 am 1. Januar 2008 verjährt gewesen.

Die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen sind auch abgabenbehördliche Prüfungen (vergleiche Ritz⁴, Bundesabgabenordnung, Tz 13 zu § 209 und die dort zitierte Judikatur). Die Außenprüfung für Einkommensteuer 1999 bis 2001 begann, wie schon erwähnt, im Jahr 2004 und endete im Jahr 2005.

Nach [§ 209 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) idF. [BGBl. I Nr. 180/2004](#) verlängert sich, wie schon erwähnt, die Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, „*wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.*“

Damit liegt die Verlängerungshandlung durch die Außenprüfung soweit die Einkommensteuer 1999 betroffen ist, auch durch die da erlassenen Bescheide im Jahr 2005, welches bereits ein Verlängerungsjahr durch die Einkommensteuerveranlagung mit Bescheid vom 1. Oktober 2004 (beziehungsweise die vorangegangenen Bescheide) ist. Dies führt dazu, dass das Recht die Einkommensteuer 1999 für den Berufungswerber festzusetzen schon allein deshalb, erst am 1. Januar 2007 erloschen ist.

Es ist jedoch zu beachten, dass nach den im Folgenden angestellten Überlegungen auf den Berufungswerber auch der zweite Satz des [§ 207 Abs. 2 BAO](#) idF. BGBl. I Nr. 57/2004 anzuwenden ist und die Verjährungsfrist daher ohnehin sieben Jahre beträgt.

Zusammenfassung lässt sich daher sagen, dass 30. November 2006 das Recht die Einkommensteuer 1999 bis 2001 des Berufungswerbers festzusetzen, noch nicht erloschen war und daher auch die Wiederaufnahme dieser Verfahren möglich gewesen ist.

Betrachtet man nun die genannten Bescheide vom 30. November 2006, welche die Wiederaufnahme für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 verfügen, ist als Erstes zu untersuchen, ob die dort in den Tz. 8 bis 11 genannten Tatsachen, neu im Verhältnis zu den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 1. Oktober 2004, zum Einkommensteuerbescheid 2000 vom 14. August 2002 und zum Einkommensteuerbescheid 2001 vom 10. Januar 2006 hervorgekommen sind, im Verfahren bis dahin nicht geltend gemacht wurden und die Kenntnis dieser Umstände allein oder mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheide herbeigeführt hätte.

In diesem Verfahren stehen sich zwei Darstellungen des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes gegenüber.

Der Berufungswerber behauptet, dass er die Gesellschaftsanteile im Nennwert von S 100.00,00 an der Firma A_GmbH am 16. Juli 1999 rückwirkend zum 1. Oktober 1998 zum Preis von S 400.000,00 abgetreten und daraus im Jahr 1999 sonstige Einkünfte in Höhe von S 300.000,00 erzielt habe. Der spätere weitere Verkauf dieser Anteile um S 4.873.145,42 betreffe andere Personen beziehungsweise Gesellschaften als den Berufungswerber und seien die daraus erzielten Einkünfte, ebenso wie die Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der Verwaltung des aus dem Erlös entstandenen Vermögens (Spekulationseinkünfte) auf einem Konto im Heimatort des Berufungswerbers dem Berufungswerber nicht zuzurechnnen.

Wenn diese Darstellung des Berufungswerbers der Realität entspräche, wären die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 (vom 1. Oktober 2004 für 1999, vom 14. August 2002 für 2000, vom 15. Mai 2003), welche mit den Abgabenerklärungen des Berufungswerbers soweit die Einkünfte aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, Spekulation und Kapitaleinkünften betroffen sind, konform gehen, richtig abgefasst und gäbe es keine neuen Tatsachen, welche bei richtiger rechtlicher Würdigung im Spruch anderslautender Einkommensteuerbescheide rechtfertigen würden.

Anders sieht dies das Finanzamt fußend auf den Ergebnis der abgabenbehördlichen Außenprüfung und geht davon aus, dass der Berufungswerber mit Vorbedacht in der Absicht, die Erträge aus dem Veräußern von Geschäftsanteilen der österreichischen Besteuerung zu entziehen zum Schein mit Hilfe seines steuerlichen Vertreters Gesellschaften in England und auf der Isle of Man gründete beziehungsweise erwarb, um an diese die oben beschriebenen Geschäftsanteile zu einem im Verhältnis geringen Preis zu verkaufen und anschließend an einen Dritten zum „*wahren*“ Kaufpreis weiter zu veräußern. Dabei sollte die Differenz zwischen dem zum Schein und dem wirklichen Verkaufserlös (S 4.773.145,42) im Weg einer Domizilgesellschaft in England auf einer bekannten Steueroase (Isle of Man) der Besteuerung unterzogen werden, um der österreichischen Besteuerung zu entgehen. Gleichermaßen gelte für die mit dem Erlös erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen, welche auf einem Konto im Heimatort des Berufungswerbers auf den Namen der Gesellschaft auf der Isle of Man (I Ltd.) erzielt worden sind.

Diese Tatsachen seien im Rahmen der Abgabenerklärung nicht bekannt gegeben worden, beziehungsweise bis zur Außenprüfung im Abgabenverfahren des Berufungswerbers nicht hervorgekommen gewesen und würden bei richtiger rechtlicher Würdigung zu den in den Tz. 8 bis 11 des Berichtes über die Außenprüfung angeführten Änderungen in den Sprüchen der Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 führen.

Nach der ständigen Rechtsprechung zu [§ 167 Abs. 2 BAO](#) (zuletzt VwGH 5.4.2011, [2010/16/0168](#)) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die

gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (siehe auch Ritz, aaO. Rz 8 zu § 167).

Für die Darstellung des Berufungswerbers sprechen seine Ausführungen und die Aussage des DI AAA CCC am 30. November 2010.

Entgegen der Ansicht des Berufungswerbers sprechen die Aussage des PP QQ vom 27. Februar 2008 und der Inhalt des Schreibens der Firma HHH Inc. vom 30. Mai 2006 nicht für die Darstellung des Berufungswerbers. Es kommt nämlich nicht darauf an, ob der Berufungswerbers die Firmenkonstruktion auf der Isle of Man und in England in Hinblick auf ein schon konkret vereinbartes oder auf ein erst in Aussicht genommenes Geschäft benutzt hat, um vorbereitend Anteile zu verkaufen, um den späteren wahren Erlös der österreichischen Besteuerung durch die Nutzung einer Steueroase zu entziehen. Auch wenn der Berufungswerber erst einen Abnehmer für die Geschäftsanteile, welche er bereits zum Schein an die an die Domizilgesellschaft verkauft hatte, gesucht haben sollte, bleibt das Besteuerungsrecht am tatsächlichen Verkaufserlös aus dem Verkauf an die Firma H BV erhalten, wenn man von Scheinhandlungen im Sinne des [§ 23 BAO](#) ausgeht.

Für die Darstellung des Finanzamtes sprechen die im Bericht über die Außenprüfung vom 10. November 2005 beschriebenen Ergebnisse der Erhebungen und hier insbesonders die Tatsache, dass der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers und auch der Berufungswerbers an dem am Wohnort des Berufungswerbers eingerichteten Bankkonten der Firma I Ltd. einzeln Verfügungs- und zeichnungsberechtigt waren.

Das Argument des Berufungswerbers, das Einrichten dieser Konten durch die Domizilgesellschaft sei notwendig gewesen, um schnelle Überweisungen vor Ort zu ermöglichen, geht anhand der auch schon 1999 bis 2002 bestandenen technischen Möglichkeiten weltweit Überweisungen in Sekundenschnelle durchzuführen fehl. Gleches gilt für Sicherungsvereinbarungen, welche gerade bei internationalen Geschäften die Regel und nicht die Ausnahme sind, die es notwendig machen würde, am Wohnort des Berufungswerbers für die englische Domizilgesellschaft ein Konto zu eröffnen. Auch diese bedingen keine Konten am Wohnort des Berufungswerbers, wenn die Gesellschaft ihren sogar am Finanzplatz London beheimatet ist.

Gerade die Tatsache, dass für Überweisungen von diesen Konten von der Bank nachweislich (Aktenvermerk der Leiters der Bank auf der vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers gezeichneten Überweisung im Namen der Domizilgesellschaft vom 12. Juli 2000, über den

Anruf beim Berufungswerber, der die Überweisung genehmigt hat.) die Zustimmung des Berufungswerbers eingeholt wurde, spricht dafür, dass der Berufungswerber über den Verkaufserlös der Geschäftsanteile an die Firma H BV tatsächlich verfügt hat.

Gleiches gilt für den Bau und Kauf der Segelyacht „XY123“ (15m lang, vier Doppelkabinen 103 m² Segelfläche) und der Motoryacht „YZ234“ (13m lang, vier Kabinen, Katamaran mit zwei Motoren zu 150 PS). Die oben wiedergegebene Aussage von Herrn JJ II (Verkäufer) vom 13. Juni 2005 lässt keinen Zweifel daran, dass der Berufungswerber als Kaufinteressent und Auftraggeber und keineswegs als Vermittler aufgetreten ist.

Im Übrigen hat der nach der ständigen Judikatur (siehe etwa VwGH 28.10.2010, [2006/15/0326](#)) der Steuerpflichtige, wenn er in Geschäftsbeziehungen zu in Steueroasen angesiedelten Gesellschaften tritt (im Fall des Berufungswerbers einer Domizilgesellschaft, die von einer in einer Steueroase gelegenen Gesellschaft beherrscht wird, deren Direktoren der Steuerberater des Berufungswerbers und dessen Ehefrau waren) von Anfang an dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann.

Die Tatsache, dass der Berufungswerber zunächst behauptete, es gebe hinter dem oben beschriebenen Firmengeflecht einen anderen Eigentümer als den Berufungswerber aber der Berufungswerber zunächst nicht bereit war, diesen zu nennen, sein steuerlicher Vertreter (eigentlich berufsrechtlich befugter Geschäftsführer der damals den Berufungswerbers steuerlich vertretenden GmbH) und dessen Ehefrau Direktoren der die Domizilgesellschaft beherrschenden Gesellschaft auf der Isle of Man waren und sich auf berufliche Verschwiegenheitspflicht beriefen (die in einem solchen Fall nicht greift; da der steuerliche Vertreter nicht als Parteienvertreter sondern als „*Direktor*“ nach [§ 143 BAO](#) zur Auskunft verpflichtet war), dann aber im Nachhinein (Jahre nach der Außenprüfung) jemand benannt wird, der zu keinem Zeitpunkt aufgrund seiner Nationalität und seiner Wohnsitze (England, Dubai, Singapur) nicht mit einer Besteuerung in Österreich rechnen musste, spricht ebenfalls gegen die Richtigkeit des Vorbringens des Berufungswerbers.

Da Herr DI AAA CCC zu keiner Zeit damit rechnen musste, in Österreich für den Erlös aus dem Verkauf der Geschäftsanteile an der A_GmbH besteuert zu werden, hätte auch aus seiner Sicht nichts dagegen gesprochen, ihn sofort als Hinter dem Firmengeflecht auf der Isle of Man Stehenden bekannt zu geben. Tatsächlich hat Herr DI AAA CCC aber keinerlei Unterlagen vorgelegt, welche seine Aussagen belegen oder zumindest glaubhaft erscheinen lassen würden.

Das gleiche Argument erklärt auch, warum sich Herr DI AAA CCC nun bereit war für den Berufungswerber auszusagen. Ihm droht durch diese Aussage keinerlei Risiko, sie könnte aber den Berufungswerber vor erheblicher Steuerlast bewahren. Die Summe dieser Umstände spricht dafür, die Aussage des Herrn DI AAA CCC als ganzes als unglaublich anzusehen.

Fasst man daher das oben Geschriebene zusammen, ergibt sich, dass angesichts des Ergebnisses der oben geschilderten Kontoöffnungen und der Aussagen des Herrn II das Vorbringen des Berufungswerbers mit derart überragender Wahrscheinlichkeit nicht dem tatsächlichen Geschehen entsprochen hat, dass davon ausgegangen werden muss, dass die in den Tz 8 bis 11 des Außenprüfungsberichtes vom 10. November 2005 getroffenen Feststellungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit den tatsächlichen Vorgängen entsprechen und daher richtig die sonstigen Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile an der A_GmbH, sowie die Spekulationsgewinne und Einkünfte aus Kapitalvermögen für die auf die Firma I Ltd. lautenden Konten am Heimatort des Berufungswerbers dem Berufungswerber zugerechnet wurden.

Diese Tatsachen waren aber zum Zeitpunkt des Erlassens der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 vom 1. Oktober 2004, 2000 vom 14. August 2002 und 2001 vom 15. Mai 2003 dem Finanzamt nicht bekannt, da der Berufungswerber bloß zum Teil Unterlagen über die zum Schein vorgenommenen, nicht jedoch über die tatsächlichen Geschäfte vorgelegt hatte. Wären diese Tatsachen zu diesen Zeitpunkten bereits bekannt gewesen hätte dies im Jahr 1999 zu einer Verringerung der sonstigen Einkünfte um S 300.000,00, im Jahr 2000 zu einer Erhöhung der sonstigen Einkünfte um S 5.136.978,00 und der Einkünfte aus Kapitalvermögen um S 22.097,00, sowie im Jahr 2001 zu einer Erhöhung der sonstigen Einkünfte um S 41.283,00 und der Einkünfte aus Kapitalvermögen um S 45.748,00 geführt und wäre daher der Spruch dieser Bescheide entsprechend der richtigen rechtlichen Würdigung im Bericht über die Außenprüfung vom 10. Januar 2006 abzuändern gewesen.

Damit sind bereits die notwendigen Voraussetzungen für deine Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) für die Jahre 1999 bis 2001 erfüllt und ist nur noch zu prüfen, ob Ermessensgründe gegen die eine solche Wiederaufnahme sprechen könnten.

Wie auch das Finanzamt ausgeführt hat, ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung grundsätzlich der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit, dem Parteiinteresse an der Rechtskraft, einzuräumen (vergleiche Ritz⁴, aaO. Tz. 38f zu § 303 und die dort zitierte Judikatur).

Die zuletzt dargestellten Auswirkungen der Feststellungen zu den Tz. 8 bis 11 des Berichtes über die Außenprüfung vom 10. November 2005 sind jedenfalls absolut und relativ erheblich.

Selbst nach der Ansicht des Berufungswerbers waren gerade die Auswirkungen der Tz. 1 bis 7 des Berichtes über die Außenprüfung vom 10. November 2005 im Vergleich dazu bloß geringfügig. Andere weitere Änderungen wurden aber in den Sachbescheiden vom 22. Dezember 2006 nicht vorgenommen. Gleiches gilt für das Verhältnis der Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe in den Tz. 8 bis 11 im Vergleich zu jenen in den Tz. 1 bis 7 des Berichtes über die Außenprüfung vom 10. November 2005. Auch hier kann auf die Ausführungen des Berufungswerbers verwiesen werden.

Insgesamt gesehen kann daher festgestellt werden, dass im Rahmen der Außenprüfung, welche in den Bericht vom 10. November 2005 gemündet hat, hervorgekommen ist, dass der Berufungswerber zum Schein Anteile an der A_GmbH an die Firma I Ltd. verkauft hat, um den späteren Erlös aus dem Verkauf an die Firma H B.v., im Wege einer beherrschten Domizilgesellschaft in einer Steueroase zu belassen und dieser Erlös und die aus diesem Vermögen geflossenen späteren Einkünfte dem Berufungswerber zuzurechnen sind. Diese Tatsachen hätten, wären sie bereits bekannt gewesen, bei den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden 1999 bis 2001 vom 1. Oktober 2004, 14. August 2002 und 9. Mai 2003 bei richtiger rechtlicher Würdigung wie im Außenprüfungsbericht zu im Spruch wesentlich anderen Bescheiden geführt und war daher die Berufung gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 verfügenden Bescheide vom 30. November 2006 abzuweisen.

Sind die die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 verfügenden Bescheide datiert vom 30. November 2006 daher im Rechtsbestand, haben sie auch die unbegründeten rechtswidrigen jedoch rechtskräftigen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 datiert vom 18. Januar 2006 als jüngere Bescheide verdrängt. Damit sind nach [§ 307 Abs. 3 BAO](#) jedenfalls alle vorangegangenen Sachbescheide für die Einkommensteuer 1999 bis 2001 ex lege (erneut) weggefallen.

Die Berufung vom 10. Januar 2006 gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 datiert vom 15. November 2005 richtet sich daher gegen Bescheide, welche seit dem 18. Januar 2006 nicht mehr existieren und auch nicht später wieder aufgelebt sind.

Berufungen gegen nicht (mehr) existierende Bescheide sind gemäß gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen (siehe auch Ritz⁴, aaO. Tz. 12 zu § 273). Dementsprechend war die Berufung vom 10. Januar 2006 gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 datiert vom 15. November 2005 als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

B) Einkommensteuer 1999 bis 2002

Ist entsprechend der unter A) dargestellten Überlegungen davon auszugehen, dass der Berufungswerber mit Vorbedacht zum Schein im Jahr 1999 seine Anteile an der A_GmbH an die I Ltd. verkauft und tatsächlich erst im Jahr 2000 an die H B.V. veräußert hat und die Konten der I Ltd. im Heimatort des Berufungswerbers dem Berufungswerber und die daraus fließenden Einkünfte unmittelbar zuzurechnen sind, so sind dies sich daraus ergebenden Schlussfolgerungen und die richtige rechtliche Beurteilung für die Einkünfte des Berufungswerbers für die Jahr 1999 bis 2001 erschöpfend und richtig in den Tz. 1 bis 11 des Berichtes über die Außenprüfung vom 10. November 2005 beziehungsweise in den Tz. 1 bis 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargestellt, auf welche hier verwiesen wird.

Auch das Erfassen der Einkünfte aus den Konten der I Ltd. im Heimatort des Berufungswerbers im Jahr 2002 beim Berufungswerber geht auf eine Kontrollmitteilung in Folge der oben beschriebenen Kontenöffnungen im Rahmen Außenprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 zurück.

Dementsprechend hat auch hier das Finanzamt den Zinsaufwand um € 12.362,32 gekürzt und die Zinseinkünfte um € 3.202,70 erhöht. Rechnet man die Einkünfte aus den Konten der I Ltd. im Heimatort des Berufungswerbers dem Berufungswerber zu, so ist diese vorgangsweise rechtlich richtig und wird hinsichtlich der rechtlichen Würdigung auch auf den Bericht über die Außenprüfung vom 10. November 2005 verwiesen.

Dementsprechend waren die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 22. Dezember 2006 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 17. Februar 2006 abzuweisen.

Linz, am 30. Dezember 2011