



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, 1160, vom 21. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 14. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer der O-GmbH. Eine die Jahre 1988 bis 1997 umfassende Betriebsprüfung gelangte zu der Ansicht, dass diese Einkünfte als sonstige selbständige Einkünfte zu qualifizieren seien und verwies in der Begründung auf die bei der O-GmbH stattgefundenene Betriebsprüfung:

Tz. 12 Abgrenzung Einkünfte aus selbständiger Arbeit – nicht selbst. Arbeit

Im Zuge der BP bei der O-GmbH (FA f. d. 6., 7. und 15. Bezirk, ABNr. 103017/00) wurde festgehalten, dass die Einkünfte des Bw. nicht als Einkünfte aus n.s.A., sondern als sonst. selbständige Einkünfte zu qualifizieren sind. Im BP-Bericht der O-GmbH vom 4. April 2001 werden folgende Entscheidungsgründe dafür zitiert:

"Tz. 12.1. Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse:

Im Zuge des letzten Prüfungsverfahrens (1988 – 1990) wurde in einem ausführlichen Vorhalteverfahren versucht abzuklären, wie die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse der gegenständlichen Gesellschaft lauten bzw. die Frage nach einem Treuhandverhältnis gestellt.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 4. 1. 1993 erklärte der Einzelprokurist der gepr. Gesellschaft Bw namens der O-GmbH, dass er nicht der wirtschaftliche Eigentümer sei und auch kein Treuhandverhältnis bestehe.

Im Laufe des nunmehrigen Prüfungsverfahrens (Prüfung gem. § 99 Abs. 2 FinStrG) stellte sich allerdings ein anderer Sachverhalt heraus.

Der Mehrheitsgesellschafter DkfmL (hält laut Firmenbuch 75 % der Anteile) erklärte in einer schriftlichen Stellungnahme vom 2. Sept. 1998 zur Frage wer der wirtschaftliche Eigentümer der gepr. Gesellschaft ist – "das wirtschaftliche Eigentum an der O-GmbH liegt bei Bw "!

Diese Stellungnahme wird noch untermauert durch seine Zeugenaussage am 26.8.1998 vor dem LG f. Strafsachen Wien. In seiner Zeugenaussage erklärte DkfmL unter anderem folgendes: "Ich war ab der Gründung der O-GmbH im Jahr 1978 Treuhänder dieser Firma (für Bw). Ab 1985 nur mehr zu 75 %, da die anderen 25 % ab diesem Zeitpunkt von KS gehalten wurden."

KS trat mit Abtretungsvertrag vom 28.11.1996 ihre Geschäftsanteile (25 %) an AD ab. Frau AD erklärte über Befragung durch die BP, dass sie die Anteile de facto nur treuhändig halte und Bw der wirtschaftliche Eigentümer sei. Bei ihrer Zeugeneinvernahme vor dem LG f. Strafsachen Wien am 30.7.1998 sagte AD folgendes aus: "Ich war eine normale Angestellte, die für Bw die Geschäftsanteile de facto treuhändig gehalten hat."

Das LG für Strafsachen stellte in seinem Urteil vom 15.3.2000 unter anderem folgendes fest: Die O-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 6.12.1977 von Bw über seinen Treuhänder DkfmL gegründet und ins Firmenbuch eingetragen. Das Stammkapital wurde nach außen hin zu 99 % von DkfmL und zu 1 % von dessen Gattin HL übernommen. Die Aufbringung erfolgte durch Bw. Am 27.9.1985 nach Ausscheiden von HL, wurden 25 % an KS und am 28.11.1996 von dieser wiederum an AD, welche diese Anteile ebenfalls nur treuhändig für Bw hielten, übertragen. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer waren der Steuerberater DkfmL bis 27.9.1985 und danach KS. Diese waren jedoch nur formell Geschäftsführer, de facto wurden die GF-Agenden von Bw wahrgenommen.

Aufgrund dieses Sachverhalts steht nunmehr fest, dass Bw der alleinige wirtschaftliche Eigentümer der gepr. Gesellschaft ist (§ 24 BAO). Daher bezieht Bw keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte (offiziell nur Prokurist der gepr. Gesellschaft), sondern Einkünfte aus sonst. selbst. Tätigkeit (§ 22 Z 2 EStG)."

Das FA schließt sich den o. a. Ausführungen an und daher sind die bisher als lohnsteuerpflichtige Einkünfte angesetzten Einkünfte nunmehr als Einkünfte aus sonst. selbst. Tätigkeit anzusetzen.

Die Bruttobezüge des Bw lt. Lohnzettel der O-GmbH sind als Einnahmen anzusetzen, davon sind die einbehaltenen Sozialversicherungsbeträge als Ausgaben in Abzug zu bringen. Der somit ermittelte Betrag stellt die jährlichen Einkünfte aus selbst. Tätigkeit dar. Die durch die O-GmbH einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer sind bei der Veranlagung anzurechnen.

1998

Bruttobezüge Omikron WTH GmbH	277.600,00
lt. LZ	
einbeh. Sozialversicherungsbeitr.	-29.652,00
Eink. aus selbst. Arbeit lt. BP	247.948,00
anrechenbare LSt	86.033,20

Das FA folgte den für die Jahre 1988 -1997 getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ den berufsgegenständlichen **Bescheid**.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 gerichteten **Berufung** vom 15.11.2002 wendete der Bw. ein, dass bei seinen Bezügen von der O-GmbH Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit vorlägen und nicht, wie vom Finanzamt behauptet, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Da es sich um die gleichen wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Umstände wie in den Vorjahren handle verweise er auf die, hinsichtlich dieser Jahre eingebrachte Berufung und auf die dortigen Ausführungen.

Er sei nie wirtschaftlicher Eigentümer der O-GmbH gewesen. Gesellschafter seien DkfmL zu 75 % und AD zu 25 % gewesen. Es hätte keine Treuhandverhältnisse – sondern nur befristete und nie angenommene – Angebote auf Abtretung der Gesellschaftsanteile gegen Bezahlung des Kaufpreises gegeben.

Das Eigentumsrecht sei die Befugnis mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und andere davon auszuschließen (§ 354 ABGB). Eigentum sei das umfassendste Herrschaftsrecht, das die Rechtsordnung an einer Sache zulasse. Auch ein wirtschaftlicher Eigentümer müsse Träger ausgeprägter Herrschaftsmacht sein und auf Dauer und rechtlich gesichert über alle Machtbefugnisse an einer Sache verfügen können. Bei einer GmbH sei für jede Vereinbarung über die Gesellschaftsanteile Schriftlichkeit und notarielle Beglaubigung notwendig, da sie sonst nicht rechtswirksam sei. Dies gelte auch für ein Treuhandverhältnis über die Gesellschaftsanteile. Wirtschaftliches Eigentum würde daher eine Treuhandvereinbarung voraussetzen, die die Eigentumsverhältnisse und die Bestimmungen über die Ausübung der Treuhandschaft regle. Es gäbe aber keine schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen über ein Treuhandverhältnis. Ebenso hätte es mit den Gesellschaftern der O-GmbH keine Vereinbarung über Einschränkungen bei der Ausübung der Gesellschaftsrechte gegeben. Die Gesellschafter hätten auch bei keiner Aussage behauptet, dass es eine Einschränkung ihrer Gesellschaftsrechte gegeben hätte oder Weisungsgebundenheit und Beherrschung durch den Bw. vorgelegen sei. Vielmehr sei er als Prokurist der Gesellschaft eventuellen Gesellschafterbeschlüssen weisungsgebunden gewesen. Auch seine Abberufung als Prokurist und die Auflösung seines Dienstverhältnisses hätte durch Gesellschafterbeschluss erfolgen können.

Es hätte nur befristete Angebote auf Abtretung der Gesellschaftsanteile gegen Bezahlung eines wertgesicherten Kaufpreises gegeben. Ein Angebot auf Abtretung sei keine Übertragung der Gesellschaftsanteile und auch kein Treuhandvertrag. Es handle sich nur um eine Option auf ein eventuell zukünftiges Rechtsgeschäft. Auch der VwGH habe in ständiger

Rechtsprechung festgestellt, dass Angebote auf Abtretung von Gesellschaftsanteilen keine Treuhandverträge seien und der Eigentumsübergang erst bei Anbotannahme erfolge.

Bei den von der Finanzbehörde im Prüfungsbericht zitierten Aussagen von Frau AD und DkfmL handle es sich um ungenaue Darstellungen, weil diese unvollständig wiedergegeben und daher falsch seien. DkfmL habe bei seiner Aussage am 8. 7. 1998 ausdrücklich festgestellt: "Außerdem habe ich vor, mich 2001 zur Ruhe zu setzen und hätte mir somit meinen Gesellschaftsanteil dann auszahlen lassen." Daraus sei ersichtlich, dass der Gesellschaftsanteil sein wirtschaftliches Eigentum gewesen sei und er diesen nur gegen Bezahlung eines Kaufpreises abgetreten hätte, wie das auch mit dem Anbot auf Abtretung vom 13. 11. 1996 übereinstimme.

Frau AD habe sich deswegen als "de facto" Gesellschafter bezeichnet, weil es ein Angebot auf Abtretung gegeben habe. Sie habe aber in dieser Aussage ausdrücklich erwähnt, dass kein Treuhandvertrag vorgelegen sei. Auch das erwähnte Angestelltenverhältnis von AD bei der O-GmbH widerspreche nicht ihrem wirtschaftlichen Eigentum.

Da es sich bei dem gegenständlichen Prüfungsverfahren um Änderungen gegenüber seinen Steuererklärungen handle, wäre die Finanzbehörde verpflichtet gewesen, eigene Ermittlungen über die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse durchzuführen. Das sei aber nicht geschehen. Es gäbe keine Bindung seiner Einkommensteuerveranlagung an andere Steuerbescheide der O-GmbH. Dies umso mehr, da ihm das ihn betreffende Prüfungsergebnis bei der O-GmbH nie bekannt gegeben worden sei und er daher auch keine Möglichkeit gehabt habe, zu den Feststellungen Stellung zu nehmen und ein Rechtsmittel zu ergreifen.

Die Abgabenbehörde sei jedoch verpflichtet, dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage komme, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. Ebenso hätte ihm vor Erlassung des abschließenden Bescheides Gelegenheit geboten werden müssen, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Diese gesetzlichen Bestimmungen seien nicht eingehalten worden, weshalb ein Verfahrensmangel vorliege. Die Abwicklung dieses Prüfungsverfahrens sei insofern eine Verletzung seines Rechtes auf ein faires Verfahren gemäß Art. 6 Abs. 1 MRK, da er zum Prüfungsergebnis nicht einvernommen worden sei und ihm auch das Fragerecht an Zeugen nicht eingeräumt worden sei.

Seine Stellung als Prokurist der O-GmbH und die damit verbundenen Rechte und Pflichten stünden nicht im Widerspruch zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, da dafür nur das wirtschaftliche Beteiligungsverhältnis bei dieser Gesellschaft maßgebend sei.

In seiner **Stellungnahme zur Berufung** vom 5. Oktober 2001 führte der Prüfer ergänzend aus, dass die Umqualifizierung der Einkünfte weisungsgemäß analog zu den Feststellungen

der Betriebsprüfung bei O-GmbH verarbeitet worden sei. Weiters sei der Bw. zu sämtlichen Punkten des BP-Berichtes befragt worden, und zwar am 19. 4. 2000 bei der Beschuldigteneinvernahme. Dabei habe er inoffiziell (ergänzend zu den in der Niederschrift angeführten Punkten) und nicht bereit, diese ergänzenden Bemerkungen niederschriftlich zu erfassen, angegeben, dass er eine eventuelle Änderung seiner Einkünfte bei O-GmbH bekämpfen werde. Diese Angaben könnten durch den Gruppenleiter bestätigt werden, welcher bei der Einvernahme des Bw. sowie dem darauf folgenden inoffiziellen Gespräch anwesend gewesen sei.

Dagegen brachte der Bw. in seiner **Gegenäußerung** vom 22. Oktober 2001 vor: "*...Es ist falsch, dass ich zu sämtlichen Punkten, welche im Betriebsprüfungsbericht zu Änderungen geführt haben, am 19. 4. 2000 befragt wurde. Der Inhalt der Niederschrift vom 19. 4. 2000 beweist, dass mein Gehaltseinkommen von der O-GmbH überhaupt nicht Gegenstand der Befragung war. Eine ergänzende Bemerkung, die ich nicht unterschreiben wollte, hat es dazu nicht gegeben und ist auf der Niederschrift auch nicht festgehalten, das jedoch üblich gewesen wäre, wenn auch mit dem Vermerk der Verweigerung der Unterschrift. Diese Vorgangsweise wurde auch vom Prüfer für die Erweiterung des Prüfungsauftrages gewählt, wie am Beiblatt zum Prüfungsauftrag vom 17. 4. 2000 ersichtlich ist. Daher hätte der Prüfer für andere Bemerkungen von mir über den Prüfungsgegenstand sicher auch die gleiche Vorgangsweise durchgeführt. Die Angaben des Prüfers sind daher falsch und auch unmöglich, weil im April 2000 das Prüfungsergebnis bei der O-GmbH noch gar nicht festgestanden ist, auf das sich der Prüfer bezieht. Laut Auskunft des Masseverwalters der O-GmbH war die Schlussbesprechung bei der O-GmbH erst am 9. 1. 2001. Der Betriebsprüfungsbericht mit den gegenständlichen Änderungen stammt erst vom 3. 4. 2001. Im April 2000 konnten daher diese Änderungen noch gar nicht besprochen werden. Der Betriebsprüfungsbericht der O-GmbH liegt dem FA vor. Das Datum der Schlussbesprechung und des Berichtes kann daher überprüft werden.*"

Zur Wahrung des Parteienghört gemäß § 115 Abs. 2 BAO wurden dem Bw. mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 26. Jänner 2005 die folgenden Beweismittel zur Kenntnisnahme übermittelt:

- Seiten 56 und 57 aus dem Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien, Aktenzeichen xx (Beilage 1)
- Stellungnahme des DkfmL an das FA für Körperschaften Wien vom 2. September 1998 (Beilage 2)
- Protokoll Zeugenvernehmung DkfmL , LG f. Strafsachen Wien, Aktenzeichen xy (Beilage 3)

- Vertrag über eine Zusammenarbeit zwischen DkfmL und Bw vom 28. 11. 1977 (Beilage 4)
- Erklärung AD vom 13. 5. 1998 (Beilage 5)
- Protokoll Zeugenvernehmung AD , LG f. Strafsachen Wien, Aktenzeichen xz (Beilage 6)
- Schreiben AD an das FA für Körperschaften (Beilage 7)
- Auszug aus der Verhandlungsniederschrift zu Aktenzeichen x (5 Seiten) (Beilage 8)
- Auszug aus dem Sachverständigengutachten des DkfmB (Seiten 181 bis 183), w (Beilage 9)

In seinem Antwortschreiben vom 2. März 2005 gab der Bw. zunächst an, die Klärung der Frage, ob und wann ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums tatsächlich stattgefunden habe, habe für den Verlauf seines Strafprozesses und dessen Ausgang keinerlei Bedeutung gehabt. Eine Beweisführung über den tatsächlichen Sachverhalt sei daher im Strafprozess nicht erfolgt.

Die vermutete Treuhandvereinbarung habe es zu keinem Zeitpunkt gegeben, weder mit AD noch mit DkfmL. Ebenso habe es niemals ein wie immer geartetes Weisungsrecht gegenüber diesen beiden Gesellschaftern und Eigentümern der O-GmbH gegeben.

Mit beiden Gesellschaftern habe es lediglich befristete Angebote auf Abtretung der Gesellschaftsanteile gegen Bezahlung eines wertgesicherten Kaufpreises gegeben. Als Beweis lege er die beiden Notariatsakte – Angebote auf Abtretung von AD und DkfmL – vor. Laut VwGH (18.12.1997, 96/15/0140) führe ein Anbot allein nicht zur Veräußerung, wenn nicht durch Zusatzvereinbarungen wirtschaftliches Eigentum übertragen werde. Zusatzvereinbarungen zu den Angeboten auf Abtretung seien in dieser Causa nie getroffen worden. Der VwGH habe in mehreren Verfahren eindeutig festgestellt, dass ein Anbot auf Abtretung der Gesellschaftsanteile nicht zur Folge habe, dass die Gesellschaftsanteile steuerlich bereits dem Annahmehabenden zuzurechnen wären (VwGH 9.11.1994, 91/13/0068 unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 9.5.1989, 89/33/0033).

Bei einem Treuhandverhältnis sei der Treugeber Machthaber des Vermögens. Gewinnansprüche und Vermögen der Gesellschaft stünden daher ausschließlich dem wirtschaftlichen Eigentümer zu. Bei der O-GmbH seien daher sämtliche Gewinnansprüche und das Beteiligungsvermögen immer den Gesellschaftern und nicht dem Bw. zugerechnet worden. Die Betriebsprüfung habe auch keinerlei Feststellungen getroffen, dass eine andere Zurechnung erfolgt wäre.

Dass ab Gründung der O-GmbH im Jahr 1978 ein Treuhandverhältnis bestanden haben soll, werde schon allein durch die Tatsache widerlegt, dass beide Anbote auf Abtretung erst im November 1996 erfolgt seien, sodass in den Jahren davor jederzeit ein Verkauf der Gesellschaftsanteile an Dritte erfolgen hätte können.

Zu den übermittelten Unterlagen sei Folgendes festzustellen:

ad Beilage 1 werde auf die Einleitung dieser Stellungnahme, die Ausführungen in der Berufung vom 10.8.2001 sowie auf die, in dieser Stellungnahme enthaltenen, Beweisführungen und Beweise verwiesen.

ad Beilagen 2 und 3: In der Stellungnahme von DkfmL (Beilage 2) sei ausdrücklich festgehalten, dass ausschließlich ein Abtretungsangebot vorgelegen sei. Weiters sei bestätigt worden, dass die Annahme des Angebotes die Entrichtung eines wertgesicherten Kaufpreises auf Basis 1985 in Höhe von S 400.000,00 voraussetze. Tatsache sei also, dass die Gesellschaftsanteile immer wirtschaftliches Eigentum des Gesellschafters DkfmL gewesen seien.

Als weiterer Beweis werde die Niederschrift über eine Zeugeneinvernahme des DkfmL bei der Wirtschaftspolizei zu den Eigentumsverhältnissen der O-GmbH vom 8. 7. 1998 (datumsmäßig vor dessen Stellungnahme beim FA für Körperschaften vom 2. September 1998, Beilage 2) vorgelegt. In dieser Einvernahme habe sich DkfmL unmissverständlich als 75%-Gesellschafter und Eigentümer deklariert und festgestellt, dass im Falle meines Ablebens keinerlei Erbanspruch seitens meiner Nachkommen gegeben wäre und er zum Zeitpunkt seiner Pensionierung seine Gesellschaftsanteile habe verkaufen wollen (Beilage C, Seite 2).

Als zusätzlichen Beweis beantrage der Bw., das Verhandlungsprotokoll des Handelsgerichtes Wien vom 23. Oktober 2002 in der Rechtssache M-GmbH (IngD) gegen AD und DkfmL beizuschaffen. In dieser Verhandlung hätten beide eindeutig festgestellt, dass sie wirtschaftliche Eigentümer der Gesellschaftsanteile der O-GmbH gewesen seien, da ihr Abtretungsangebot vom Bw. nie angenommen worden sei.

ad Beilage 4: Dieser Vertrag sei ausschließlich für die Firma A-GmbH. vorgesehen gewesen, zu deren Gründung es jedoch niemals gekommen sei. Sämtliche in diesem Vertrag angeführten Bestimmungen seien auf die O-GmbH nicht zutreffend und für diese nicht vorgesehen gewesen. Dies beweise sowohl die laufende Geschäftsabwicklung der O-GmbH von der Gründung 1978 bis zum Konkurs 1998 als auch die Tatsache, dass die Finanzbehörde keinerlei Feststellungen darüber getroffen habe, dass diese Vertragspunkte bei der O-GmbH zur Anwendung gekommen seien.

Darüber hinaus wären bei Zustandekommen der Firmengründung der A-GmbH laut diesem Vertrag sowohl die Informations- als auch die Verschwiegenheitspflichten ausschließlich von seiner Seite auszuüben gewesen und das Weisungsrecht in der Hand des DkfmL geblieben, was die Annahme eines Treuhandverhältnisses, in dem der Bw. Treugeber und DkfmL Treuhänder sein sollte, ad absurdum führe.

ad Beilagen 5, 6 und 7: Frau AD stelle in ihrer Aussage (Beilage 6) fest, dass es keinen Treuhandvertrag mit ihm gegeben habe, sondern lediglich ein befristetes Abtretungsangebot. Hierzu werde auch auf den oben gestellten Beweisantrag bezüglich der Aussage von AD bei der Gerichtsverhandlung in Sachen M-GmbH verwiesen.

ad Beilage 8 werde auf die Feststellungen zu Beilage 1 des Schreibens des UFS verwiesen.

Ergänzend werde angeführt, dass auch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder in einem Prüfungsverfahren (GZ-1) eindeutig festgestellt habe, dass DkfmL und AD wirtschaftliche Eigentümer der Gesellschaftsanteile der O-GmbH gewesen seien und es keinerlei Verletzungen des Berufsrechts und der steuerlichen Vorschriften gegeben habe.

Die Feststellungen der Abgabenbehörde begründen sich auf dem Betriebsprüfungsbericht betreffend O-GmbH. In seiner Berufung habe er bereits auf die Verfahrensmängel beim Prüfungsverfahren hingewiesen. Eine Bindung seiner Einkommensteuerveranlagung an Steuerbescheide, die die O-GmbH betreffen, sei nicht gegeben. Die Behörde sei verpflichtet, eigene Ermittlungen über die tatsächlichen Verhältnisse durchzuführen, was diese jedoch verabsäumt habe. Dies sei von großer Bedeutung, da ihm das Prüfungsergebnis der O-GmbH nie bekannt gegeben worden sei, obwohl die Finanzbehörde davon ausgegangen sei, dass die O-GmbH sein wirtschaftliches Eigentum sei, und ihm damit das Recht genommen worden sei, zu den dort getroffenen Feststellungen, die nun Gegenstand dieses Verfahrens seien, Stellung zu nehmen und ein Rechtsmittel zu ergreifen. Dadurch seien eindeutig die Bestimmungen der §§ 161 Abs. 3 und 183 Abs. 4 BAO verletzt.

Auch sei die Bestimmung des § 115 BAO verletzt worden. Die Verletzung des Parteigehörs sei ein Verfahrensmangel, der zur Sanierung oder Beseitigung des Bescheides führen müsse (VwGH 7. 6. 1949, A451/48). Auch bei Ermessensentscheidungen sei die Einhaltung der Verfahrensvorschriften zwingendes Gebot. Dieses Recht des Parteigehörs sei ihm vorenthalten worden.

Ob tatsächlich die, im Betriebsprüfungsverfahren bei der O-GmbH festgestellten steuerrechtlichen Tatbestände gegeben seien, hätte die Finanzbehörde nur mittels "einer ordentlichen und rechtmäßigen Abhandlung der Verfahrensbestimmungen" der BAO feststellen können. Der steuerrechtliche Grundtatbestand, der sich aus einem rechtswidrigen Betriebsprüfungsverfahren ergebe, sei daher nicht erwiesen.

Sollten die dargelegten Beweisausführungen und Beweise nicht ausreichen, werde die Einvernahme der beiden Gesellschafter der O-GmbH , DkfmL und AD bei der Senatsverhandlung beantragt.

Der Stellungnahme beigefügt, finden sich Kopien der Notariatsakte über die Abtretungsanbote zwischen dem Bw. und DkfmL bzw. AD (Beilagen A und B) sowie der Niederschrift der Bundespolizeidirektion Wien vom 8. Juli 1998 über die Zeugeneinvernahme des DkfmL (Beilage C):

Beilage B:

.....

Anbot auf Abtretung

Erstens: Herr DkfmL ist Gesellschafter der O-GmbH mit Sitz in Wien. Sein Geschäftsanteil entspricht einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von S 375.000,--

Zweitens: Herr DkfmL tritt hiermit im Falle der Annahme dieses Anbotes diesen seinen Geschäftsanteil an der O-GmbH mit dem Sitz in Wien an Herrn Bw , geboren am...., oder an eine von ihm namhaft gemachte Person ab.

Der Abtretungspreis beträgt S 400.000,--

Drittens: Der Abtretungspreis ist binnen einer Woche ab dem Tage der Unterfertigung der notariellen Annahmeerklärung zur Zahlung fällig.

Viertens: Der Abtretungspreis unterliegt der Wertsicherung. Die Veränderungen werden an den jeweiligen Änderungen des vom Österreichischen Statistischen Zentralamt errechneten Verbraucherpreisindex 1976 gemessen.....

Fünftens: Herr Bw hat in der Annahmeerklärung die Verpflichtung zu übernehmen, Herrn DkfmL hinsichtlich aller mit dem abzutretenden Geschäftsanteil verbundenen Verpflichtungen sowohl der Gesellschaft als auch Dritter gegenüber vollkommen klag- und schadlos zu halten. Herr DkfmL leistet volle Gewähr dafür, dass der abzutretende Geschäftsanteil sein unbeschränktes Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist.

Er verpflichtet sich, während der Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Anbots jedwede Verfügung über seinen Geschäftsanteil an der O-GmbH ohne Zustimmung des Herrn Bw zu unterlassen und erklärt verbindlich, dass neben dem Gesellschaftsvertrag in der gegenwärtigen Fassung keine Vereinbarungen oder Beschlüsse der Gesellschafter bestehen, die die mit dem abzutretenden Geschäftsanteil verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen.

Sechstens: Die mit dem abzutretenden Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten gehen mit dem Tage der Annahme dieses Anbotes auf Herrn Bw über.

Siebtens: Für den Fall des Zustandekommens dieses Abtretungsvertrages verzichtet Herr DkfmL auf die Anfechtung desselben wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes. Eine gleichlautende Erklärung ist von Herrn Bw in den dieses Anbot annehmenden Notariatsakt aufzunehmen.

Achtens: Alle Kosten und Gebühren des durch Anbot und Annahme zustandekommenden Abtretungsvertrages sowie die hievon vorzuschreibenden Gebühren und Verkehrssteuern hat Herr Bw allein zu tragen.

Neuntens: Im Falle der Annahme dieses Anbotes unterwirft sich Herr Bw den ihm bekannten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages unter der Verpflichtung, Herrn DkfmL hinsichtlich

aller Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschafterverhältnis ergeben, klag- und schadlos zu halten.

Zehntens: Die beiderseitigen Erben und sonstigen Rechtsnachfolger sind aus diesem Anbot berechtigt und verpflichtet.

Elftens: Dieses Anbot muss bei sonstiger Rechtsunwirksamkeit von dem Anbotsempfänger bis spätestens 31. Dezember 2001 im Form eines Notariatsaktes vor einem österreichischen Notar voll und ganz angenommen werden.....

Anm.: Das als Beilage A angefügte – im Wesentlichen gleich lautende – Abtretungsanbot von AD wird nicht gesondert wiedergegeben.

Beilage C:

.....Bw kenne ich seit genau 20 Jahren durch Vermittlung einer meiner Mitarbeiterinnen, deren Schwager er ist. Damals wurde auch die Firma O-GmbH gegründet. Geschäftsführer und 99 %iger Gesellschafter war ich selbst, 1 %iger Gesellschafter meine Gattin HL . 1983 reduzierte ich meinen Gesellschaftsanteil auf 75 % und meine Gattin schied als Gesellschafter aus. Ab 1983 war KS Geschäftsführerin und 25 %ige Gesellschafterin. Ich legte meine Geschäftsführertätigkeit damals zurück. KS hat 1996 ihre 25 % der AD abgetreten. KS und AD , beide Steuerberaterinnen haben bis zuletzt voll in der Firma mitgearbeitet.

Bw war während der gesamten Firmenexistenz Prokurist der Firma. Insbesondere ab 1990, als Bw Partei-Nationalratsabgeordneter wurde, wuchs der von ihm akquirierte Kundenstock beträchtlich an. Da der Wert einer Steuerberatungskanzlei durch die Größe des Kundenstocks bestimmt wird, und mein 75 %iger Anteil an der Gesellschaft in keinem Verhältnis zu meinem ursprünglichen Anteil am Klientenstock stand, haben Bw und ich am 13. 11. 1996 einen Notariatsakt errichten lassen, in welchem ich ihm meinen Anteil zum Preis von S 400.000,00 (valorisiert 1998 ca. S 550.000,00) anbierte, und zwar mit Wirkung bis 31. 3. 2001. Diesen Notariatsakt lege ich in Kopie vor.... Dies schlug Bw deshalb vor, da er 1996 erstmalige Schwierigkeiten mit seinem Herzen hatte und eine Absicherung für seine Familie wollte, da im Falle seines Ablebens die Firma an mich und nicht an seine Erben gefallen wäre. Außerdem habe ich vor, mich 2001 zur Ruhe zu setzen und hätte mir somit meinen Gesellschaftsanteil dann auszahlen lassen. Diese Angaben entsprechen vollinhaltlich der Wahrheit. Mehr kann ich dazu nicht angeben.

In der am 12. September 2006 abgehaltenen **Berufungsverhandlung** führte der Bw. ergänzend aus, er habe beantragt, die Unterlagen von der Wirtschaftstreuhanderkammer anzufordern, weil dort ein – mittlerweile abgeschlossenes – Verfahren gegen DkfmL und AD gelaufen sei, in dem festgestellt worden sei, dass keine Treuhandenschaft vorgelegen sei.

Er verweise diesbezüglich auch auf die Aussage von KS , wonach von einer Treuhandenschaft keine Rede sein konnte. Vorgelegt wurde ein Entwurf eines Schreibens von KS , wobei vom Bw. darauf hingewiesen wird, dass der Entwurf mit dem tatsächlichen Schreiben übereinstimme (Anm.: Eine Ablichtung von Seite 3 dieses Schreiben wurde als Beilage./A zum Akt genommen). Der vom Bw. verlesene Passus daraus lautet: „*Von einer Treuhandenschaft in dem Sinne, dass Frau Stb. AD oder Herr Stb. DkfmL als Gesellschafter der Firma O-GmbH nichts anderes als „bloße Strohmänner“ für Herrn Bw gewesen wären, kann daher keine Rede sein.*“

Weiters verweise er auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers, wonach dieser bei Übernahme der BP-Ergebnisse bei der O-GmbH weisungsgemäß gehandelt habe. Nach Ansicht des Bw. handle es sich diesbezüglich um einen Verfahrensmangel, weil das FA keine eigenständigen Feststellungen getroffen habe.

Er sei lediglich Angestellter und Prokurist bei der O-GmbH gewesen. Gegen eine Treuhandschaft spreche seines Erachtens auch, dass er im Falle der Annahme des Abtretungsanbotes an DkfmL S 400.000,00 wertgesichert und an AD S 125.000,00 zahlen hätte müssen. In diesem Zusammenhang verweise er auch auf die Aussage von DkfmL bei der Wirtschaftspolizei, wonach dieser beabsichtigt habe, 2001 in Pension zu gehen und sich den Gesellschaftsanteil dann auszahlen zu lassen.

Außerdem habe das FA auch die Bescheide von DkfmL und AD nicht geändert. Auch seien in den Gewerbesteuerbescheiden der O-GmbH die entsprechenden Änderungen, wonach er wirtschaftlicher Eigentümer hätte sein sollen, nicht umgesetzt worden.

Im Strafurteil, welches die BP als Argument für die Treuhandschaft herangezogen habe, sei es um die von ihm aufgenommenen Kredite gegangen, die Frage der Eigentumsverhältnisse an der O-GmbH sei dagegen kein Thema gewesen.

Der Vertreter des FA entgegnete, dass ihm der Ausgang des Verfahrens bei der Wirtschaftstreuhandkammer nicht bekannt sei, die vom Bw. angesprochenen Aussagen von DkfmL, AD und KS jedoch im Widerspruch zu den bisherigen Aussagen dieser Personen stünden. Aus den Aussagen von DkfmL im Strafverfahren sei etwa ersichtlich, dass das Kapital für die O-GmbH vom Bw. aufgebracht worden sei, was seines Erachtens eindeutig für das wirtschaftliche Eigentum des Bw. an der GmbH spreche.

Der Bw. wies nochmals darauf hin, dass er die Bescheide betreffend die O-GmbH nie gesehen habe. Obwohl er Prokurist gewesen sei, habe er zum Zeitpunkt der Prüfung nicht gewusst, dass eine solche stattfinde. Er verweise nochmals darauf, dass es keine Bindung zwischen den Bescheiden im Verfahren der O-GmbH und seinen Einkommensteuerbescheiden gebe.

Bezüglich der vom FA-Vertreter angesprochenen Stammeinlage treffe es zwar zu, dass er diese zunächst aufgebracht habe, er habe sie aber später mit DkfmL verrechnet. Das FA habe diesbezüglich keine ordnungsgemäßen Ermittlungen durchgeführt bzw. Feststellungen getroffen. Dies gelte etwa auch für die Aktennotiz betreffend die – niemals gegründete – UUU. Die Vereinbarungen betreffend die O-GmbH würden jedenfalls von dieser Aktennotiz abweichen bzw. würden die Ausführungen in der Aktennotiz nicht für die O-GmbH gelten.

Der FA-Vertreter wendete ein, die vom Bw. behauptete Verrechnung mit DkfmL sei bisher weder vorgebracht noch nachgewiesen worden. Was die Aktennotiz betreffend die A-GmbH betreffe, stamme diese aus dem Jahr 1977, was zeitlich in Zusammenhang mit der Gründung

der O-GmbH gesehen werden könne und daher gleichfalls als Indiz für eine Treuhandenschaft zu werten sei. Außerdem verweise er auf die Aussagen von DkfmL im Strafprozess des Bw. (Beilage 3, Arbeitsbogen Seiten 280 ff).

Über Vorhalt des nachstehenden (handschriftlich erstellten) Schriftstückes (Blatt 306 Arbeitsbogen der BP):

O-GmbH :	
75 % DkfmL	
75 % DkfmL	= 75 % Bw
25 % KS	= 15 % Bw
	= 10 % KS
Wird abgeändert auf:	
75 % DkfmL	= 75 % Bw
25 % KS	= <u>25 % Bw</u>
	= <u>100 % Bw</u>
	...

gab der Bw. bekannt, dass es sich diesbezüglich um eine von ihm erstellte Aufstellung über die Beteiligungsverhältnisse für den Fall handle, dass er auf Grund der Abtretungsangebote die Anteile von DkfmL und KS übernehmen würde.

Der Bw. führte ergänzend aus, dass laut der vorerwähnten Aktennotiz betreffend A-GmbH vorgesehen gewesen sei, dass DkfmL 4 % der Entgelte erhalten hätte sollen. Dies sei bei der O-GmbH nie geschehen.

Abschließend verweise er auf seine bisherigen schriftlichen und mündlichen Ausführungen und ersuche um Stattgabe seiner Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufungsgegenständlich ist die Frage, ob die Anteile an der Steuerberatungskanzlei O-GmbH im Streitzeitraum von den jeweiligen Gesellschaftern DkfmL , AD und KS treuhändig für den Bw. gehalten wurden, dieser daher als wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile anzusehen ist und folglich die von ihm als Angestellter und Prokurist bezogenen Einkünfte als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne von § 22 Z 2 Satz 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 liegen bei Bezügen und Vorteilen von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich i. S. d. § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Dies auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung den Weisungen eines Anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft liegt gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 vor, wenn der Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Wesensmerkmal der nach positivem Recht im einzelnen nicht geregelten, aber zufolge des Grundsatzes der Vertragsfreiheit möglichen Treuhandenschaft ist es, dass der Treuhänder eigene Rechte ausübt - er handelt im eigenen Namen aber für fremde Rechnung. Bei der fiduziarischen Treuhandenschaft ist der Treuhänder nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter), im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, sein Eigentumsrecht (Vollrecht) im Interesse des Treugebers auszuüben (vgl. VwGH 20.9.1984, 82/16/0105).

Will der Treugeber aus wirtschaftlichen Gründen nach außen nicht in Erscheinung treten und legt daher der Treuhänder sein Handeln in fremdem Interesse nicht offen, spricht man von **verdeckter Treuhand**. Ein Treuhänder, der verdeckt agiert, wird auch als "Strohmann" bezeichnet. Dadurch bleiben wirtschaftliche Verhältnisse nach außen unsichtbar, geplante Marktstrategien verborgen etc. Der Treugeber erhofft sich wirtschaftliche und oder persönliche Vorteile durch Verheimlichung der wahren Sachlage.

Auch wenn in der Person des Treugebers rechtliche Hindernisse bestehen, die einer persönlichen Teilnahme am Rechtsverkehr entgegenstehen, wird versucht, dies durch eine Treuhandabrede zu überwinden. Grund sind vielfach öffentlich-rechtliche oder gesellschaftsrechtliche Vorschriften, etwa besondere Anforderungen an die berufliche Qualifikation, Erwerbsbeschränkungen aufgrund eines Berufsausübungsverbotes, Verbot der rechtsgeschäftlichen oder sonst wirtschaftlichen Betätigung usw.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung stellt die Treuhandenschaft kein Scheingeschäft dar, denn Wille und Erklärung der Parteien stimmen überein – im Falle eines Kaufvertrages etwa "wollen" alle Beteiligten, dass der Treuhänder im eigenen Namen Eigentum an der zu erwerbenden Sache Eigentum erwirbt. Dem Wesen der "verdeckten" Treuhandenschaft entspricht es, dass diese nach außen nicht in Erscheinung tritt. Es sind daher für die Beantwortung der Frage, ob ein Treuhandverhältnis vorliegt, nicht die im Gesellschaftsvertrag getroffenen Regelungen bzw. die nach außen hin ersichtlichen Beteiligungsverhältnisse, sondern die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten maßgeblich.

Der Begriff der Treuhand hat im Steuerrecht in § 24 BAO in das Gesetz Eingang gefunden. § 24 BAO stellt eine Fortführung bzw. Konkretisierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO dar.

Für Fälle der Divergenz zwischen rechtlicher Gestaltung und tatsächlicher Sachlage sieht § 21 Abs. 1 BAO vor, dass der "wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend" ist. Dieser Grundsatz des Vorrangs des wirtschaftlichen Gehalts gegenüber formal-rechtlichen Einkleidungen kommt überall dort zur Geltung, wo der steuerliche Tatbestand auf die Erfassung eben jener hinter der bloßen Form stehenden wirtschaftlichen Gegebenheiten abstellt und nicht erkennbar an die gewählte formal-rechtliche Gestaltung anknüpft.

Die Betriebsprüfung hat insbesondere aufgrund des Gutachtens des Sachverständigen DkfmB im Strafprozess des Bw. sowie im Hinblick auf die im Strafprozess erstatteten Zeugenaussagen von DkfmL sowie AD, dass sie die Anteile an der O-GmbH lediglich treuhändig für den Bw. gehalten hätten, diese Anteile dem Bw. als Treugeber zugerechnet. Im BP-Bericht wird auf folgende Unterlagen verwiesen bzw. befinden sich diese im Arbeitsbogen der BP:

- **Seiten 56 und 57 aus dem Urteil des LG für Strafsachen Wien, Aktenzeichen aa (Beilage 1):**

.....Die O-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 6. 12. 1977 von Bw über seinen Treuhänder DkfmL – Bw verfügte bis zuletzt über keine Steuerberaterprüfung – gegründet und ins Firmenbuch zu FN XY eingetragen. Standort der Gesellschaft war zuletzt 1150. Das Stammkapital von S 100.000,00 wurde nach außen hin zu 99 % von DkfmL und zu 1 % von dessen Gattin HL übernommen. Die Aufbringung erfolgte durch Bw. Am 27. 9. 1985, nach Ausscheiden von HL, wurden 25 % an KS, und am 28. 11. 1996 von dieser wiederum an AD, welche die Anteile ebenfalls treuhändig für Bw hielten, übertragen.

Am 16. 12. 1986 wurde das Stammkapital auf S 500.000,00 erhöht, wobei die Erhöhung aus Gewinnvorträgen aufgebracht wurde. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer waren der Steuerberater DkfmL bis 27. 9. 1985 und danach KS. Diese war jedoch nur formell Geschäftsführerin, de facto wurden die Geschäftsführerenden von Bw wahrgenommen. Seit 2. 6. 1978 war Bw als selbständig vertretungsbefugter Prokurist beigetragen. Die Tätigkeit der O-GmbH war bis 1995/1996 trotz hoher Bezüge des Bw gewinnbringend. Erst ab Mai 1995 konnten mangels entsprechender Mittel Abgaben nicht rechtzeitig entrichtet werden, sodass vom Finanzamt laufend Säumniszuschläge verrechnet wurden. 1996 wurden auch die Bankkredite in etwa auf das doppelte Ausmaß gegenüber dem Vorjahr auf rund S 11.500.000,00 ausgeweitet.....

- **Stellungnahme DkfmL an das FA für Körperschaften vom 2. September 1998 (Beilage 2):**

...Zu Ihrer Frage, wer der wirtschaftliche Eigentümer der O-GmbH ist, darf ich wie folgt Stellung nehmen:

Die O-GmbH wurde von meiner Gattin und mir im Jahr 1978 gegründet. Zum gleichen Zeitpunkt habe ich Bw als Prokuristen eingesetzt. Zum Zeitpunkt der Gründung war beabsichtigt, dass Bw in der Folge die Matura und die Steuerberaterprüfung macht, um selbst Anteile an der O-GmbH zu übernehmen.

Im Jahr 1985 habe ich bzw. meine Gattin insgesamt 25 % der Anteile an Frau STBKS abgetreten. Zu diesem Zeitpunkt wurde auch Frau KS als Geschäftsführerin eingesetzt und ich als Geschäftsführer abberufen.

Im November 1996 habe ich ein Abtretungsangebot zugunsten Bw unterfertigt. In diesem Abtretungsangebot biete ich ihm an, meinen 75 %-Anteil bis 31. 3. 2001 zu übernehmen. Der vereinbarte Abtretungsbetrag wurde mit S 400.000,00 auf Basis Wertsicherung 1985 festgesetzt.

Seit der Gründung der O-GmbH hat Bw auch die Klienten in die O-GmbH gebracht. Dies insbesondere seit 1990, als er Nationalratsabgeordneter wurde und durch seine politischen Beziehungen auch viele der FPÖ nahestehende Klienten erwerben konnte. Das wirtschaftliche Eigentum von Bw an den Klienten war zweifellos gegeben, da diese Klienten alle von ihm betreut wurden bzw. die Betreuung von ihm an Mitarbeiter weitergegeben wurde.

Hinsichtlich der Kreditaufnahmen wird festgehalten, dass die Kredite ebenfalls von Bw aufgenommen und von ihm persönlich unterfertigt wurden. Auch die persönliche Haftung oder Bürgschaften für diese Kredite wurden von Bw beigebracht.

Damit war gegeben, dass das wirtschaftliche Eigentum an der O-GmbH bei Bw gelegen ist.

- **Protokoll über die Zeugenvernehmung von DkfmL am LG für Strafsachen**

Wien vom 1998 (Beilage 3):

.....Bw lernte ich 1977 über eine Mitarbeiterin von mir, nämlich über Frau K kennen. Er wollte sich selbständig machen und trat über Frau K an mich heran mit der Frage, ob wir nicht gemeinsam eine Firma gründen könnten. Dies haben wir in der Folge getan und war dies die O-GmbHEs war keine besondere Motivation dahinter, ich habe das getan, weil mich Frau K darum gebeten hat. Mir war schon damals bekannt, dass Bw weder Matura noch Steuerberaterprüfung besitzt.

Ich war ab Gründung der O-GmbH im Jahr 1978 Treuhänder dieser Firma, wobei ich dies zuerst zu 100 % war. Ab 1985 nur mehr zu 75 %, wobei für die anderen 25 % Frau KS Gesellschafterin war. Ob Frau KS Treuhänderin war, kann ich nicht angeben.

Wenn ich gefragt werde, ob ein schriftlicher Treuhandvertrag existiert gebe ich an: Bis vor 3 Wochen war ich der Ansicht, dass ein solcher nicht existieren würde, wurde jedoch vom Masseverwalter..... darüber aufgeklärt, dass er in den Unterlagen von Bw einen Vertrag aus dem Jahr 1977 gefunden hätte. Dieser Treuhandvertrag lautet zwar auf eine andere Gesellschaft, die dann nicht gegründet wurde, ist jedoch, wie sich aus dem Inhalt ergibt auch auf die O-GmbH anwendbar.

Ich gebe daher an, dass ein solcher schriftlicher Treuhandvertrag existiert, habe jedoch keinen in meinem Besitz.

Befragt, ob mir ein Aktenvermerk über die Anteile an der O-GmbH in Erinnerung ist, gebe ich an: Ich kann mich an einen solchen Vermerk nicht erinnern, kann aber nicht ausschließen, dass ein solcher existent ist.....

Generalversammlungen wurden bei der O-GmbH im eigentlichen Sinn nicht abgehalten, es gab lediglich Gespräche zwischen Bw und mir. Über diese Gespräche existieren keine Protokolle.

Die Besprechungen zwischen mir und Bw fanden eher sporadisch statt. Ich würde sagen alle 1 – 2 Jahre, sonst sah die Praxis so aus, dass Bw die Entscheidungen alleine traf, wobei ich aber nicht weiß inwieweit sich Bw mit Fr. KS oder der anderen Gesellschafterin Frau AD abgesprochen hat.....

Wenn ich gefragt werde, wer an die Geschäftsführerin Weisungen erteilt hat, gebe ich an: Soweit mir bekannt ist war eine Weisungserteilung nie nötig. Wenn dies allerdings erforderlich gewesen wäre, hätte die Weisungen Bw erteilt. Das Gehalt von Bw hat er selbst bestimmt. Er hat mich bezüglich seines Gehaltes nie befragt und ich habe mich dazu auch nie geäußert. Auch die Bezüge der sonstigen Mitarbeiter wurden von Bw bestimmt.

Wenn ich gefragt werde, ob ich die Möglichkeit hatte in die Bilanzen der O-GmbH Einsicht zu nehmen gebe ich an: Ja, ich habe diese gelegentlich verlangt und wurden mir diese von Bw zugeschickt. Ich habe diese Bilanzen etwa alle 2 bis 3 Jahre gesehen. Das letzte Mal etwa im Jahr 1995, aber nicht für das Jahr 1995.

An den Bilanzen ist mir folgendes aufgefallen:

1) dass Bw für die O-GmbH schon immer verhältnismäßig hohe Bankverbindlichkeiten hatte.....

2) ist mir auch an den Bilanzen aufgefallen, dass die Forderungen gegenüber den Firmen des Herbert R. sehr hoch waren. Wenn ich Bw gefragt habe, warum sein Bruder die offenen Forderungen nicht begleicht, hat er mich immer wieder beruhigt und gesagt, dass die Firmen des Herbert R. nunmehr saniert würden und in der Folge die offenen Forderungen beglichen würden. Weiters hat er mich darauf hingewiesen, dass er selbst an den Firmen des Bruders beteiligt sei.....

Ergänzend befragt zur Gründung der O-GmbH gebe ich an: Die Gesellschaftseinlage bei Gründung der O-GmbH im Jahre 1978 betrug S 100.000,00. Diese habe ich nicht selbst einbezahlt, sondern wurde diese Summe von Bw bezahlt. Die Erhöhung der Stammeinlage auf S 500.000,00 Anfang der 90iger Jahre konnte aus den Gewinnvorträgen gebucht werden, d. h. dass ich auch die Differenzsumme von S 400.000,00 nicht einbezahlen musste.

Zu diesem Notariatsakt kam es, weil Bw mich im Jahre 1996 angerufen hat und infolge seiner Herzkrankheit Sorge um seine Zukunft bzw. um seine Erben hatte. Ich nehme an, dass auch Bw nicht mehr von der Existenz des schriftlichen Treuhandvertrages wusste, ansonsten wäre dieser Notariatsakt unnötig gewesen.....

- **Vertrag über die Zusammenarbeit zwischen DkfmL und Bw vom 28. 11 1977**

(Beilage 4):

Es wird eine Steuerberatungskanzlei unter der Firma : A-GmbH gegründet.Die Gesellschaftsanteile werden von DkfmL übernommen. Geschäftsführer wird DkfmL . Bw wird die Einzelprokura erteilt.

Tatsächlich ist die Gesellschaft wirtschaftliches Eigentum von Bw. Bw bezahlt auch die Stammeinlage ein. Alle Kosten und Investitionen der Gesellschaft muss Bw finanzieren. Bei Auflösung der Gesellschaft bekommt Bw das verbleibende Vermögen nach Abzug aller Kosten.

DkfmL dürfen durch die Gesellschaft keine Kosten entstehen. Anfallende Kosten müssen durch Bw ersetzt werden.

Die Gesellschaft wird von Bw geleitet und organisiert.

Zur Sicherheit, dass Hr. DkfmL durch die Geschäftsführung keine Nachteile entstehen wird folgendes vereinbart:

1.) Die Gesellschaft schließt eine Berufshaftpflichtversicherung in Höhe von S 500.000,-- ab.

2.) Hr. Bw verpflichtet sich, wenn von Hr. DkfmL gewünscht, alle für Klienten ausgearbeiteten Bilanzen und Steuererklärungen vor Fertigstellung Hr. DkfmL vorzulegen.

3.) Hr. Bw verpflichtet sich über die Tätigkeit der Gesellschaft regelmäßig zu berichten.

4.) Hr. Bw verpflichtet sich bei schwierigen und zweifelhaften Fragen, ohne Rücksprache mit Hr. DkfmL , keine Erklärungen gegenüber Dritten abzugeben.

5.) Hr. Bw verpflichtet sich keine wesentlichen Verbindlichkeiten oder andere Verpflichtungen im Namen der Gesellschaft, ohne Bewilligung von DkfmL einzugehen.

6.) Die Bilanz der Gesellschaft darf mit keinem wirtschaftlichen Verlust abschließen. Ausnahme ist das Gründungsjahr

Als Entschädigung für die Übernahme der Gesellschaftsanteile und der Geschäftsführung, bekommt Hr. DkfmL 4 % der jährlich vereinnahmten Entgelte ohne USt, der Gesellschaft. Diese Entschädigung ist monatlich, nach den vereinnahmten Honoraren auszuzahlen.....

- **Erklärung AD vom 13. 5. 1998** (Beilage 5)

Ich AD erkläre hiermit, dass ich die 25 % Geschäftsanteile an der O-GmbH defacto treuhändig und ohne Entgelt halte. Herr Bw , derzeit abgängig, hat mir seinerzeit das Versprechen gegeben, die Berufsberechtigung selbst zu erlangen. Dieses Versprechen erschien mir glaubwürdig, da ich selbst im zweiten Bildungsweg nebenberuflich die HAK-Matura sowie die Steuerberatungsprüfung erfolgreich erlangte.

Durch das Anbot auf Abtretung zum Nominalpreis, das gleichzeitig mit der Übertragung der Anteile abgegeben wurde, war Bw der wirtschaftliche Eigentümer dieser Anteile.

- **Protokoll über die Zeugenvernehmung von AD , LG f. Strafsachen Wien, vom 30. 7. 1998** (Beilage 6):

Aufgrund eines Inserates in einer Tageszeitung habe ich mich am 14. 2. 1979 bei der O-GmbH beworben und kenne seit diesem Zeitpunkt Bw persönlich. Ich habe in dieser Kanzlei bis zum 17. 6. 1998 gearbeitet.....Im Jahr 1992 hat mir Bw angeboten, die Geschäftsführung der O-GmbH zu übernehmen. Ich habe aber abgelehnt, weil ich wusste, dass er schon damals Gelder aus der O-GmbH für die Finanzierung der Firmen seines Bruders verwendet hat.....

Ich lege nunmehr vor, eine Aufstellung bezüglich der Eigentumsverhältnisse an der O-GmbH . Es handelt sich hierbei um die tatsächlichen Eigentumsverhältnisse, wobei diese Aufstellung von Bw erstellt wurde (Beilage ./1). Ende 1996 habe ich dann 25 % der O-GmbH als de facto Treuhänder übernommen. Es existiert diesbezüglich kein Treuhandvertrag. Es existiert jedoch ein Notariatsakt, den ich nunmehr als FK vorlege (Beilage ./2). Dieses Anbot ist bislang nicht von Bw angenommen worden. Dies ginge nur unter der Voraussetzung, dass er die Steuerberaterprüfung macht, oder einer seiner Erben. Anlass für diesen Notariatsakt war, dass sich KS selbständig machen wollte.....

Befragt zu dem Notariatsakt Beilage ./2 gebe ich an, dass ich nie weder Geld oder Leistung in die Gesellschaft eingebracht habe. Ich war eine normale Angestellte, die für Bw die Geschäftsanteile de facto treuhändig gehalten hat.....

./Beilage 1 – handschriftliche Aufstellung des Bw (Anm.: Blatt 306 Arbeitsbogen der BP)

O-GmbH :	
75 % DkfmL	
75 % DkfmL	= 75 % Bw
25 % KS	= 15 % Bw
	= 10 % KS
Wird abgeändert auf:	
75 % DkfmL	= 75 % Bw
25 % KS	= <u>25 %</u> Bw
	= <u>100 %</u> Bw
	...

./Beilage 2 – Notariatsakt vom 13. 11. 1996

- **Schreiben AD an das FA Körperschaften** (Beilage 7):

Ich als AD geb....halte laut Firmenbuch 25 % der Anteile an der O-GmbH . Diese Anteile stehen nicht in meinem wirtschaftlichen Eigentum. Ende 1996 habe ich die Anteile

übernommen, da Bw versprach die Berufsberechtigung zu erlangen. Aus diesem Grunde wurde gleichzeitig ein Anbot auf Abtretung der Anteile zum Nominalpreis an Bw erstellt. Damit habe ich defacto die Anteile treuhändig gehalten und Bw war der wirtschaftliche Eigentümer

- **Auszüge aus der Verhandlungsniederschrift** (Beilage 8)
- **ON 786, Seite 3 ff (3. Verhandlungstag, 17. Dezember 1999):**

.....

DrK: Sie haben hier Kredite, vor allem der Bank für die O-GmbH vermittelt und haben immer davon gesprochen, dass Herr Bw der Geschäftsführer ist bei der O-GmbH. Da war er aber doch nur Einzelprokurist.

Angeklagter D: Es hat ja jeder die Möglichkeit, einen Registerauszug zu beschaffen. Ich verstehe die Frage nicht.

DrK: Ich frage deshalb, ob nicht irgendjemand einmal dort gefragt hat, was mit der Geschäftsführerin der O-GmbH ist, der Frau KS?

Angeklagter: Könnte sein, ich will es nicht bestreiten, ich weiß es wirklich nicht.

Vorsitzende: Haben die Banken gewusst, dass hinter der O-GmbH, hinter den Vorgeschobenen, eigentlich Bw steht.

Angeklagter: Generell hat Bw in aller Deutlichkeit erörtert und dargestellt, dass die O-GmbH ihm gehört. Wobei der Einzelprokurist nur zeichnen darf Kredite, hypothekarische darf er nicht ausstellen.

- **Arbeitsbogen der BP, ABNr. 102037/98, Seite 355 und 356**

.....

Vors: Dann beginnen wir von der Gründung der Gesellschaften

Angekl. Bw: Die O-GmbH war meine erste Gesellschaft, die ich gegründet habe. Im Jahre 1977 ist der Gesellschaftsvertrag entstanden, und am 15. 2. 1978 hat die O-GmbH zum Arbeiten angefangen.

Vors: Sie scheinen nicht als Geschäftsführer auf.

Angekl. Bw: Es war so, dass anfänglich als Geschäftsführer und Gesellschafter, ich glaube als Gesellschafter mit 75 % DkfmL aufgeschienen ist, und mit 25 % eine Frau DkfmLa. Der Herr DkfmL war Geschäftsführer zu dieser Zeit. Es haben aber immer Verträge zwischen den Gesellschaftern, also damals zwischen DkfmL, DkfmLa und meiner Person bestanden, dass ich auf die Gesellschaftsanteile zurückgreifen kann.

Vors. Kann man sagen, diese Personen waren die Treuhänder für sie?

Angekl. Bw. **Praktisch war es mein Eigentum, ja.**

Vors. Und die Gesellschaft hat sich womit beschäftigt?

Angekl. Bw: Mit Steuerberatung

.....

- **Auszug aus dem Sachverständigengutachten des DkfmB (Seiten 181 bis 183)**
(Beilage 9)

.....Hinsichtlich der gesellschaftlichen Entwicklung u.a. verweise ich auf die Ausführungen in Band I Seite 15 ff des Gutachtens und stelle weiters fest, dass die O-GmbH de facto vom Besch. Angekl. Bw, formell jedoch über seinen Treuhänder, den Steuerberater DkfmL und dessen Gattin, gegründet und damit der § 29 (2) WTBO, demzufolge nur befugte

Wirtschaftstreuhand oder deren Ehegatten und Kinder Gesellschafter sein dürfen bzw. die treuhändige Übertragung und Ausübung von Gesellschaftsrechten unzulässig ist (§ 29 (6) WTBO) umgangen und die Verhältnisse nach außen hin nicht den Tatsachen entsprechend dargelegt wurden.

De facto Geschäftsführer war der Besch. Angekl. Bw und die formelle Geschäftsführerin KS hat sich – wenn den Angaben der Zeugin K Akt Seite 461 ff. gefolgt wird – seit etwa 1994/95 nicht mehr um die Geschäfte der O-GmbH gekümmert.

Zur finanziellen und geschäftlichen Entwicklung der O-GmbH stellte ich für die Jahre ab 1992 im wesentlichen fest, dass die Tätigkeit zunächst bis 1995/96 trotz hoher Bezüge des Prok. Bw gewinnbringend war und bei Bedachtnahme auf die stillen Reserven, unter anderem in Form des Klientenstockes, wirtschaftlich Eigenmittel vorhanden waren.

Eine Überschuldung griff erst im Jahre 1997 Platz, als von Bw – ohne Wissen der formellen Geschäftsführerin – Kredite, Darlehen und Bürgschaften begründet wurden, deren Valuten überwiegend für firmenfremde Zwecke Verwendung fanden.

Bemerkenswert im Betrachtungszeitraum ist das hohe Ausmaß von Entnahmen des Besch. Bw auf Verrechnungskonto, welches Salden zwischen rund S 3,312 Mio. bis rund S 5,761 Mio. auswies, wobei diese Entnahmen sichtlich mit Zustimmung bzw. Duldung der Geschäftsführerin erfolgten.....

Aktenkundig ist weiters ein

- **Schreiben des DkfmL vom 26. Mai 1998 an den Ehrengerichts- und Disziplinausschuss der Kammer der Wirtschaftstreuhand (Arbeitsbogen der BP O-GmbH , Seite 270 ff):**

„Betr.: GZ – Stellungnahme zur Anzeige im Sinne der WTBO

.....In der Anzeige wird mir vorgeworfen, Gesellschaftsanteile an der Firma O-GmbH treuhänderisch für Bw gehalten zu haben.....Die O-GmbH wurde von meiner Gattin und mir am 6. 12. 1977 gegründet.....Bereits zu diesem Zeitpunkt wurde Herr Bw von mir als Prokurist eingesetzt. Ich habe Bw über Vermittlung einer Mitarbeiterin kennen gelernt. Er war damals ein ehrgeiziger junger Mann, der bestrebt war, die Matura und anschließend die Steuerberaterprüfung zu machen, um den Beruf des Steuerberaters selbständig auszuüben.....

Anlässlich der Gründung der O-GmbH sowie auch in den folgenden Jahren gab es keinerlei Treuhandvereinbarungen zwischen Bw und mir. Wenn Bw die Steuerberaterprüfung abgelegt hätte, hätte ich allerdings Anteile an ihn im Verhältnis der von ihm eingebrachten Klienten abgetreten. Diese Vereinbarung war jedoch nur mündlich und beruhte ausschließlich auf gegenseitigem Vertrauen.

Per 8. 10. 1985 trat ich 24 % und meine Gattin das 1 % welches sie besaß, an Frau Stb. KS zum Gesamtpreis von S 379.200,00 ab. Frau KS übernahm auch die Geschäftsführung der O-GmbH . Zu einem späteren Zeitpunkt hat dann Frau KS ihre Anteile an Frau Stb. AD weitergegeben.....

Bis zum Jahre 1996 gab es zwischen Bw und mir keinerlei schriftliche Vereinbarung über eine eventuelle Treuhanderschaft hinsichtlich meiner Stammanteile an der O-GmbH . In der Zwischenzeit ist die Firma allerdings stark gewachsen, vor allem auch deshalb, da Bw seit dem Jahr 1990 Abgeordneter zum Nationalrat war und ihm diese Funktion sowie seine Parteifunktion bei der Partei einen bedeutenden Klientenzulauf brachten. Die O-GmbH hatte schließlich 16 Mitarbeiter und einen Jahresumsatz von 13 bis 15 Mio. Schilling.

Es entstand jedenfalls die Situation, dass die O-GmbH immer größer wurde, dadurch stark an Wert gewann und ich als Hauptgesellschafter und Nutznießer dieses Wertzuwachses, jederzeit die Möglichkeit gehabt hätte, im Rahmen meiner Gesellschaftereigenschaft eine Verwertung

oder sonstige Maßnahmen hinsichtlich der Anteile durchzuführen. Herr Bw trat daher 1996 an mich heran und ersuchte mich um eine schriftliche Vereinbarung zur Dokumentation der Tatsache, dass der starke Wertzuwachs der O-GmbH durch ihn erfolgt sei. Es geschah dies zu einem Zeitpunkt, wo Bw bereits gesundheitliche Probleme hatte und er für seine Familie eine Absicherung schaffen wollte.

Ich habe daher am 13. 11. 1996 ein Abtretungsangebot zu seinen Gunsten unterfertigt.....

Nachdem es unmöglich ist, einer durch die Ereignisse aufgebrachtten Presse diese Art einer Geschäftsverbindung mit Bw zu erklären, habe ich dafür die Bezeichnung "Treuhandschaft" gewählt.

Es ist auch für mich ungemein wichtig, mich von der Person des Bw in jeder Form abzugrenzen, da ich mit seinen Machenschaften in keiner Weise etwas zu tun habe.

Ich werde mich daher auch weiterhin bei jeder Anfrage eines Medienorgans als Treuhänder bezeichnen.

Ich bin somit der Meinung, dass ich in der Vertragsgestaltung mit Bw in keiner Weise gegen die Wirtschaftstreuhand-Berufsordnung verstoßen habe."

Nach den Ausführungen des Bw. im Berufungsverfahren sprechen folgende Umstände gegen die Annahme, er sei als wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile der O-GmbH zu qualifizieren:

- Es existieren weder schriftliche noch mündliche Treuhandvereinbarungen.
- Es habe mit den Gesellschaftern der O-GmbH keine Vereinbarungen über Einschränkungen bei der Ausübung der Gesellschaftsrechte gegeben und es habe auch keiner der Gesellschafter behauptet, dass Weisungsgebundenheit oder Beherrschung durch den Bw. vorgelegen sei.
- Es seien lediglich befristete Angebote auf Abtretung der Gesellschaftsanteile gegen Bezahlung eines wertgesicherten Kaufpreises vorgelegen. Die Annahme, dass ab Gründung der O-GmbH im Jahr 1978 ein Treuhandverhältnis bestanden haben soll, werde weiters durch die Tatsache widerlegt, dass beide Angebote auf Abtretung erst im November 1996 erfolgt seien, sodass in den Jahren davor jederzeit ein Verkauf der Gesellschaftsanteile an Dritte erfolgen hätte können.
- Die im BP-Bericht zitierten Aussagen von DkfmL und AD seien unvollständig wiedergegeben worden und daher falsch.
- Bei seiner Zeugenaussage vor der Wirtschaftspolizei am 8. Juli 1998 habe sich DkfmL unmissverständlich als 75 %iger Gesellschafter und Eigentümer deklariert und festgestellt, dass im Falle des Ablebens des Bw. keinerlei Erbanspruch seitens seiner Nachkommen bestanden hätte.

Auch habe die Kammer der Wirtschaftstreuhand in einem Prüfungsverfahren gegen DkfmL und AD eindeutig festgestellt, dass keine Treuhandschaft und damit keinerlei Verletzungen des Berufsrechts vorgelegen seien.

- Auch KS habe der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bekannt gegeben, dass von einer Treuhandenschaft keine Rede sein konnte.
- Die Frage, ob und wann ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums tatsächlich stattgefunden habe, habe für den Verlauf seines Strafprozesses und dessen Ausgang keinerlei Bedeutung gehabt. Eine Beweisführung über den tatsächlichen Sachverhalt sei daher im Strafprozess nie erfolgt.
- Laut Verhandlungsprotokoll vom 23. Oktober 2002 betreffend die Rechtssache M-GmbH gegen DkfmL und AD beim Handelsgericht Wien, sei von beiden eindeutig festgestellt worden, dass sie wirtschaftliche Eigentümer der Gesellschaftsanteile der O-GmbH gewesen seien, da ihr Abtretungsanbot vom Bw. nie angenommen worden sei.
- Weiters sei die Bestimmung des § 115 BAO verletzt worden, da ihm das Betriebsprüfungsergebnis der O-GmbH nie bekannt gegeben und ihm damit das Recht genommen worden sei, zu den dort getroffenen Feststellungen, die nun Gegenstand dieses Verfahrens seien, Stellung zu nehmen.

Dem vom Bw. vertretenen Standpunkt ist Folgendes zu entgegnen:

Der Behauptung des Bw., es hätten weder schriftliche noch mündliche Treuhandvereinbarungen existiert, steht entgegen, dass er im Strafprozess (siehe oben Auszüge aus der Verhandlungsniederschrift, Beilage 8) selbst angegeben hat, DkfmL habe die Anteile an der O-GmbH treuhändig für ihn gehalten und es auch Verträge zwischen den Gesellschaftern gegeben habe, dass er auf die Gesellschaftsanteile zurückgreifen hätte können. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang auch, dass diese Aussage zum damaligen Zeitpunkt – 1999 – offensichtlich ohne Bedachtnahme auf allfällige steuerliche Auswirkungen gemacht wurde.

Ebenso haben sowohl DkfmL (Beilage 3) als auch AD (Beilage 6) anlässlich ihrer Zeugeneinvernahmen (am 26. August 1998 bzw. am 30. Juli 1998) im Strafprozess des Bw. unter Eid ausgesagt, ihre Anteile an der O-GmbH treuhändig für den Bw. gehalten zu haben. Im Zuge ihrer Zeugenaussage hat AD überdies eine vom Bw. verfasste handschriftliche Aufstellung vorgelegt (im Protokoll über die Zeugenvernehmung als „Beilage 1 bezeichnet“): „.....*Ich lege nunmehr vor, eine Aufstellung bezüglich der Eigentumsverhältnisse an der O-GmbH . Es handelt sich hierbei um die tatsächlichen Eigentumsverhältnisse, wobei diese Aufstellung von Bw erstellt wurde.*“ Soweit der Bw. über Vorhalt dieses Schriftstückes in der Berufungsverhandlung bestätigte, dass es von ihm stamme, es sich aber lediglich um eine Aufstellung der Beteiligungsverhältnisse für den Fall handle, dass er auf Grund der Abtretungsangebote die Anteile von DkfmL und KS übernehmen würde, beurteilt der Berufungssenat diese Aussage als bloße Schutzbehauptung, und wird der Zeugenaussage der AD in diesem Zusammenhang eine höhere Beweiskraft beigemessen.

Auch der Umstand, dass nicht das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Treuhandschaft, sondern die vom Bw. aufgenommenen Kredite Gegenstand des Strafprozesses waren, vermag nichts daran zu ändern, die im Zusammenhang mit den Eigentumsverhältnissen an der O-GmbH getätigten Aussagen von Zeugen und Angeklagten entsprechend zu würdigen.

Insoweit der Bw. einwendet, dass die Option auf den Erwerb von Anteilen allein kein wirtschaftliches Eigentum verschaffe, ist ihm zuzustimmen, doch ist darauf hinzuweisen, dass die BP die strittige Zurechnung der Anteile nicht aufgrund der Option vorgenommen hat, sondern deshalb, weil sie in Anbetracht der Ermittlungsergebnisse die Treuhänderstellung des DkfmL und auch von AD als erwiesen angenommen hat.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.4.1993, 93/14/0007 hinzuweisen. Danach sei zwar davon auszugehen, dass ein Anbot auf Anteilsabtretung für sich allein kein wirtschaftliches Eigentum des Anbotsempfängers begründe, es entspreche jedoch auch den *Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass gerade derartige Abtretungsanbote auf die Herausgabe von Treuhandvermögen abzielen*. Unter diesem Gesichtspunkt ist auch die Aussage des DkfmL anlässlich seiner Zeugenvernehmung (Beilage 3) zu betrachten, wonach es zu diesem Abtretungsanbot gekommen sei, *„weil Bw mich im Jahr 1996 angerufen hat und infolge seiner Herzkrankheit Sorge um seine Zukunft bzw. um seine Erben hatte.“*

Auch aus dem Umstand, dass sich der in den Abtretungsanboten festgesetzte Kaufpreis nicht am wahren Wert des Geschäftsanteiles zum Zeitpunkt der Übertragung orientiert hat, sondern nur den Anschaffungskosten (z. B. Nennwert der übernommenen Stammeinlage) samt allfälligen Finanzierungskosten, einer üblichen Verzinsung bzw. einer Wertsicherung entsprochen hat, wird erkennbar, dass die anbotstellenden Gesellschafter sich der mit einer echten Eigentümerstellung verbundenen Gewinnchance, Wertsteigerungen des Unternehmens und des Geschäftsanteiles zu lukrieren, begeben haben. In einem derartigen Fall liegt eher die Annahme nahe, dass die Geschäftsanteile von den Gesellschaftern von vornherein nur im Interesse des Anbotsempfängers – allenfalls verbunden mit Finanzierungselementen – erworben wurden.

Der Bw. hat in der Berufungsverhandlung weiters eingewendet, aus der Aktennotiz betreffend die – niemals gegründete – A-GmbH . (Beilage 4), könne keinesfalls der Schluss gezogen werden, dass bei der O-GmbH ähnliches vereinbart worden sei. Dafür spreche auch, dass DkfmL die dort vereinbarte Entschädigung von 4 % der Entgelte bei der O-GmbH nicht erhalten habe. Demgegenüber hat DkfmL bei seiner Zeugenaussage im Strafprozess des Bw. (Beilage 3) bzw. in seiner Aussage in der Rechtssache M-GmbH (siehe weiter unten) angegeben: *„..... Wenn ich gefragt werde, ob ein schriftlicher Treuhandvertrag existiert gebe ich an: Bis vor 3 Wochen war ich der Ansicht, dass ein solcher nicht existieren würde, wurde*

jedoch vom Masseverwalter..... darüber aufgeklärt, dass er in den Unterlagen von Bw einen Vertrag aus dem Jahr 1977 gefunden hätte. Dieser Treuhandvertrag lautet zwar auf eine andere Gesellschaft, die dann nicht gegründet wurde, ist jedoch, wie sich aus dem Inhalt ergibt auch auf die O-GmbH anwendbar." und „.....Dazu muss ich sagen, dass eigentl. quasi nur der Firmenwortlaut geändert wurde, der Herr Bw wollte die A-GmbH . gründen, daraus ist nichts geworden und es ist dann die O-GmbH geworden. Es gibt keine zwei verschiedenen. ...Die 4 % hätte ich laut Treuhandvertrag bekommen sollen, habe ich aber nie bekommen und habe ich sie auch nie verlangt...."

Dass DkfmL bei seiner Zeugenaussage vor der Wirtschaftspolizei (Schreiben des Bw. vom 2. März 2005, Beilage C) bzw. auch in seiner Stellungnahme an den Ehrengerichts- und Disziplinarausschuss der Kammer der Wirtschaftstreuhandler (Arbeitsbogen der BP O-GmbH , Seite 270 ff) das Bestehen einer Treuhanderschaft bestritten hat, ist nachvollziehbar, zumal eine treuhänderische Ausübung von Gesellschaftsrechten nach § 29 Abs. 6 WTBO (vgl. jetzt § 68 Abs. 5 WTBG) unzulässig und damit als Verstoß gegen berufsrechtliche Vorschriften zu ahnden gewesen wäre. In seiner Aussage vor dem Handelsgericht Wien in der Rechtssache M-GmbH (siehe weiter unten) hat DkfmL dies auch selbst bestätigt: „..... Ich kann mich an meine Aussage bei der Wirtschaftspolizei erinnern. Die ist knapp nach der sogenannten R.-Affäre durchgeführt worden. Damals sind alle auf mich eingestürzt. Auch die Kammer der Wirtschaftstreuhandler. Ich habe damals vor der Wirtschaftspolizei gesagt, dass ich nicht Treuhänder bin, weil das auch kammerrechtl. Folgen nach sich gezogen hätte und in diesem Punkt war meine Aussage nicht ganz korrekt.“

In Anbetracht dieser Aussage vermag der Bw. mit dem Hinweis auf den Ausgang des Verfahrens vor der Wirtschaftstreuhanderkammer nichts für seinen Standpunkt zu gewinnen. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist der unter Hinweis auf die Straffolgen einer unrichtigen Zeugenaussage gemachten Angabe jedenfalls mehr Glauben zu schenken als der Verantwortung des Bw. im Abgabenverfahren bzw. dem Ausgang des Verfahrens vor der Wirtschaftstreuhanderkammer.

Wie bereits dargestellt, ist auch aus dem über Antrag des Bw. beigeschafften Verhandlungsprotokoll vom 23. Oktober 2002 betreffend die Rechtssache M-GmbH gegen DkfmL und AD , für den Standpunkt des Bw. nichts zu gewinnen. Zwar hat AD als beklagte Partei angegeben, dass es keinen Treuhandvertrag mit dem Bw. gegeben habe, sie aber der Ansicht gewesen sei, dass sie de facto Treuhänder gewesen sei (Akt des Handelsgerichts Wien, AZ 40 Cg..., Seiten 195 ff):

„.....Ich war ja nicht von Anfang an dabei, sondern erst ab 1979 Angestellte. Da ist für mich Hr. Bw aufgetreten wie der Chef. Ich hatte den Eindruck, das ist seine Gesellschaft. Ich

habe mich auch bei ihm beworben.....Ich habe für die Übernahme der Gesellschaftsanteile von Fr. KS nichts bezahlt. Ob es einen Abtretungspreis im Vertrag gibt, weiß ich nicht. Ich weiß nicht ob vielleicht Hr. Bw der Fr. KS etwas gegeben hat für die Gesellschaftsanteile. Ich habe jedenfalls Fr. KS nichts bezahlt. Ich habe mich auch nicht gewundert, dass ich Geschäftsanteile erhalte, ohne etwas dafür bezahlen zu müssen. Es gibt keinen Notariatsakt....."

Über Vorhalt ihrer Aussage anlässlich der Zeugenvernehmung im Strafprozess des Bw. führte AD aus (siehe Beilage 6): *„.....Ich habe das „de facto“ deshalb nämlich gesagt, weil ich in der Gesellschaft nichts zu sagen hatte...Ich habe mich auch als Treuhänderin gesehen, weil ich diese Gesellschaftsanteile übernommen habe, aber eigentlich nicht darüber verfügen konnte, weil ich dieses Anbot auf Abtretung gestellt habe. Ich konnte den Anteil nicht frei verkaufen..... Es war Hrn. Bw Idee, dass ich die Gesellschaftsanteile übernehme und dieses Anbot auf Abtretung mache. Wenn ich diese Geschäftsanteile nicht übernommen hätte, hätte sich Hr. Bw einen anderen Steuerberater suchen müssen und einen weiteren Steuerberater hätte die Kanzlei nicht getragen. Das war meine persönliche Sorge.“*

Demgegenüber hat DkfmL in der am 21. November 2003 fortgesetzten mündlichen Verhandlung **das Bestehen einer Treuhandvereinbarung mit dem Bw. unter Eid bestätigt** (Seiten 274 ff):

„.....Zum Verhältnis zwischen mir und Herrn Bw befragt gebe ich an, dass wir zur Gründung eine Treuhandvereinbarung geschlossen hatten, das war 1978, wobei ich zugeben muss, dass ich das in der Zwischenzeit vergessen hatte und mir dies erst wieder in Erinnerung kam über den Vorhalt DrR. Mitte der 80er Jahre habe ich dann der O-GmbH einen Klientenstamm verkauft so um S 700.000,- bis S 800.000,- und ich habe vereinbart, dass mir S 300.000,- davon bezahlt werden und einvernehmlich nicht S 400.000,- . Da dachte ich, dass ich die dann für die Pensionierung mir aufheben wollte. Ich habe mir diese Forderung aber besichert und zwar haben wir diese Treuhandvereinbarung umgewandelt und haben ein Abtretungsanbot erstellt, wonach ich meine Anteile an der O-GmbH an Herrn Bw oder an eine andere von ihm namhaft gemachte Person abtrete um S 400.000,- wertgesichert. Diese Anbot ist nicht angenommen worden. Das war in den 80er Jahren. Notariell beurkundet haben wir dieses Abtretungsanbot aber erst 1996.....

Wenn ich jetzt gefragt werde, ob es im Jahr 1996 ein Treuhandverhältnis zwischen mir und Bw gegeben hat, so führe ich aus, dass ich das ja schon gesagt habe, denn 1996 wurde ein bereits bestehendes Abtretungsanbot notariell festgelegt....

Ich kann mich an meine Aussage bei der Wirtschaftspolizei erinnern. Die ist knapp nach der sogenannten R.-Affäre durchgeführt worden. Damals sind alle auf mich eingestürzt. Auch die

Kammer der Wirtschaftstrehänder. Ich habe damals vor der Wirtschaftspolizei gesagt, dass ich nicht Treuhänder bin, weil das auch kammerrechtl. Folgen nach sich gezogen hätte. In diesem Punkt war meine Aussage nicht ganz korrekt.

Ich war ganz zweifellos bei der Gründung Treuhänder, habe aber, wie heute schon geschildert, diese Treuhanderschaft hier umgewandelt mit meiner Forderung und dem Hintergrund des Teilbesitzes an der O-GmbH ...

Über Vorhalt ./D (Anm.: Treuhandvereinbarung UUU , hier Beilage 4): Dazu muss ich sagen, dass eigentl. quasi nur der Firmenwortlaut geändert wurde, der Herr Bw wollte die A-GmbH gründen, daraus ist nichts geworden und es ist dann die O-GmbH geworden. Es gibt keine zwei verschiedenen. ...Die 4 % hätte ich laut Treuhandvertrag bekommen sollen, habe ich aber nie bekommen und habe ich sie auch nie verlangt.....Ich erinnere mich, das war unsere allererste Treuhandvereinbarung, wo ich mich gegen alles absichern wollte. Die nächste war dann, als die O-GmbH gegründet wurde, das war ein ganz offizieller Treuhandvertrag, Diese Treuhandvereinbarung habe ich nicht hier und habe sie überhaupt nicht. Die ist wahrscheinlich in den 25 Jahren in irgendwelchen Dokumentenordnern versickert.....Herr Bw war ja darauf angewiesen, dass ich meine Treuhanderschaft fair ausübe, denn ich wäre ja offiziell trotzdem Eigentümer gewesen und hätte meine Besitzrechte exekutieren können, z. B. verkaufen und dann hätte er nur im Wege des Schadenersatzes aus dem Treuhandvertrag sich an mir schadlos halten können....."

Die wesentlichen Elemente eines Unternehmers sind das Entwickeln einer Unternehmerinitiative und die Übernahme eines Unternehmerrisikos. Unternehmer ist danach derjenige, nach dessen Willen und auf dessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen in der Weise geführt wird, dass sich der Erfolg oder Misserfolg in deren Vermögen unmittelbar niederschlägt. Unternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie zumindest leitenden Angestellten obliegen. Unternehmerrisiko trägt, wer (gesellschaftsrechtlich) am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens teilhat (vgl. BFH, 4.11.2004, III R 21/02).

Nach diesen Kriterien sind auch die Fälle offener oder verdeckter Treuhand zu beurteilen. Maßgeblich ist auch hier, wer den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt, also wer Unternehmerinitiative entfalten kann und wer das Unternehmerrisiko trägt bzw. wer – wie im gegenständlichen Fall – tatsächlich Anteilseigner ist. Dabei kommt es nicht allein darauf an, wer nach außen als Unternehmer/Beteiligter auftritt – d. h. der (nicht offen auftretende) Treuhänder ist nicht allein deshalb als Unternehmer/Beteiligter anzusehen, weil er im Firmenbuch als Gesellschafter und Geschäftsführer eingetragen ist – sondern entscheidend ist vielmehr,

wer im Innenverhältnis das Sagen hat sowie auf wessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen betrieben wird bzw. die Anteile gehalten werden.

Nach den unwidersprochenen Aussagen der Zeugen im Strafprozess des Bw. hat dieser nicht nur das Stammkapital aufgebracht und sämtliche Kompetenzen in der Geschäftsführung und die kaufmännische Leitung der O-GmbH eigenverantwortlich wahrgenommen, sondern auch die für die Steuerberatungskanzlei entscheidenden persönlichen Dienstleistungen allein erbracht und auch sämtliche Personalentscheidungen getroffen. Auch konnte der Bw. über die Einnahmen der Steuerberatungskanzlei verfügen und sein Gehalt selbst bestimmen. Der Stand des Verrechnungskontos des Bw. wies zuletzt (per 31. 12. 1997) einen Negativsaldo von 7,5 Mio. S auf.

Demgegenüber hat DkfmL nach dessen eigenen glaubhaften Angaben (Beilage 3) in der Steuerberatungskanzlei allenfalls untergeordnete Tätigkeiten verrichtet. Auch habe es keine Generalversammlungen gegeben und Gespräche zwischen ihm und dem Bw. hätten lediglich alle 1 bis 2 Jahre stattgefunden.

Ist daher nicht nur wegen der im Strafprozess erstatteten Zeugenaussagen sondern auch aufgrund des Umstandes, dass die Geschäfte der O-GmbH allein vom Bw. geführt wurden und dieser wegen der fehlenden Steuerberaterprüfung zwar nicht in eigenem Namen nach außen auftreten, jedoch über das Vermögen des Unternehmens verfügen konnte, von einem Treuhandverhältnis auszugehen.

Unter Bedachtnahme auf die Aktenlage und die vorstehenden Ausführungen ist zusammenfassend festzuhalten, dass – ungeachtet der eindeutig gegen sein Vorbringen sprechenden Zeugenaussagen – auch der Bw. selbst das Vorliegen einer Treuhandschaft im Zuge des gegen ihn geführten Strafprozesses jedenfalls nicht in Abrede gestellt hat. So hat er in einer Aussage (siehe Beilage 8) die Frage der vorsitzenden Richterin, ob Treuhänder für ihn tätig wurden, sogar ausdrücklich bejaht („Praktisch war es mein Eigentum, ja“). Hinzu kommt noch, dass der Bw. persönlich – und zwar handschriftlich – eine Aufstellung über die Beteiligungsverhältnisse an der O-GmbH erstellt hat, der eindeutig zu entnehmen ist, dass er zu 90% bzw. zu 100% die Anteile an der O-GmbH gehalten hat (siehe Protokoll Zeugenvernehmung AD , Beilage 6).

Erst im Zuge der im Jahr 2001 abgeschlossenen Betriebsprüfung hat der Bw. – offenbar in Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen – seine Verantwortung gewechselt und das Vorliegen einer Treuhandschaft verneint.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens, nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die freie Beweiswürdigung besteht sohin darin, dass die Abgabenbehörde durch die Subsumierung der Gesamtheit der durchgeführten Beweise in ihrem Zusammenhalt unter allgemeine Erfahrungssätze logische Schlussfolgerungen zu gewinnen sucht (VwGH vom 27.6.1984, 84/16/0083). Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen 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 (VwGH vom 9.9.2004, 99/15/0250). Angesichts der vorstehenden Sachverhaltsfeststellungen sowie unter Bedachtnahme auf die Grundsätze der freien Beweiswürdigung sieht sich der Berufungssenat nicht veranlasst, von der vom Finanzamt in Bezug auf die Qualifikation der Einkünfte als solche aus sonstiger selbständiger Arbeit vertretenen Rechtsauffassung abzuweichen.

Zu den Verfahrensvorwürfen des Bw. ist zunächst zu sagen, dass der, den Bw. betreffende BP-Bericht auf die Prüfungsfeststellungen im Bericht der O-GmbH verweist und diese in Tz. 12 wiedergibt. Der BP-Bericht wurde dem Bw. mit RSb vom 13. Juli 2001 zugestellt und von diesem laut Rückschein am 17. Juli 2001 (in der Justizanstalt Wien Josefstadt) übernommen. Ob dem Bw. der die O-GmbH betreffende BP-Bericht bekannt war, ist nicht relevant, weil der Bw. nicht daran gehindert war, im gegenständlichen Berufungsverfahren den darin enthaltenen Ausführungen entgegenzutreten und Einsicht in die dort erwähnten Unterlagen zu begehren.

Auch der in der Berufungsverhandlung erhobene Einwand, in den Gewerbesteuerbescheiden der O-GmbH seien die entsprechenden Änderungen, wonach der Bw. wirtschaftlicher Eigentümer hätte sein sollen, nicht umgesetzt worden, ist unberechtigt. Laut Tz. 31 des BP-Berichtes der O-GmbH, wurden die Bezüge des Bw. gemäß § 7 Z 6 GewStG (Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die an wesentlich Beteiligte für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt worden sind) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Nicht nachvollziehbar ist weiters, inwieweit eine Änderung der Bescheide von DkfmL oder AD hätte erfolgen sollen, zumal Gewinnausschüttungen im gesamten Prüfungszeitraum nicht erfolgt sind.

Im Abgabenverfahren dürfen auch Beweismittel verwendet werden, die andere Behörden erhoben haben. Eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabenverfahren nicht erforderlich (Ritz, BAO³, § 183 Tz 1).

Entgegen den Ausführungen des Bw. im Berufungsverfahren ergibt sich aus dem Recht auf Parteiengehör kein Anspruch auf persönliche Anwesenheit bei einer Beweisaufnahme sowie

kein Recht auf Befragung von Zeugen. Auch ist die Verletzung des Parteiengehörs kein absoluter Verfahrensmangel, außerdem ist eine Verletzung des Parteiengehörs durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren sanierbar.

Im gegenständlichen Verfahren wurden dem Bw. die entscheidungsrelevanten Beweismittel (Beilagen 1-9) mit Schreiben vom 26. Jänner 2005 zur Stellungnahme übermittelt. Die von ihm persönlich handschriftlich erstellte Aufstellung über die Eigentumsverhältnisse an der O-GmbH wurde dem Bw. im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgehalten. Dem Bw. wurde damit im Rechtsmittelverfahren ausreichend Gelegenheit zu Stellungnahme eingeräumt, weshalb von einer Verletzung des Parteiengehörs daher keine Rede sein kann.

Insoweit der Bw. beantragt, die bereits vor Gericht vernommenen Zeugen – DkfmL und AD – neuerlich einzuvernehmen, ist ihm zu entgegnen, dass die Abgabenbehörde nicht gehalten ist, Vernehmungen so lange zu wiederholen, bis ein anderes, für den Abgabepflichtigen günstigeres Ergebnis zustande kommt (vgl. VwGH 16.10.2003, 2003/16/0021).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. November 2006