

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.10.2010

Geschäftszahl

2006/15/0301

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des H in S, vertreten durch Haslinger/Nagele & Partner, Rechtsanwälte GmbH in 4020 Linz, Roseggerstraße 58, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 23. August 2006, Zl. RV/0359- L/04, betreffend Einkommensteuer 2001, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

In der Zeit zwischen 25. November 2002 und 18. Dezember 2003 fand beim Beschwerdeführer eine Prüfung der Aufzeichnungen statt. Prüfungsgegenstand war der Verkauf von Aktien der in Deutschland situierten H AG durch den Beschwerdeführer.

Die H AG war am 24. April 1998 vom Beschwerdeführer mit einem Grundkapital von 100.000 DM (100 Aktien zu jeweils 1.000 DM) errichtet worden. In der Kaufvertragsurkunde vom 5. Jänner 1999 wird der Verkauf von 90 Stück Aktien durch den Beschwerdeführer an die K GmbH um den Kaufpreis von 100.000 DM dokumentiert. Mit Bedenken des Prüfers zur Beweiskraft der vorgelegten Urkunde konfrontiert, gab der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 22. Dezember 2003 folgende Erklärung ab:

"...

2. Herr (V) hat den Kaufvertrag vom 05.01.1999

erstellt, wobei er allerdings sagte, dass ein solcher schriftlicher Vertrag überflüssig sei.

Ich habe den Kaufvertrag über die Aktien auch am 05.01.1999 unterschrieben. Herr (V) war dabei anwesend. Er war auch dabei, als ich Frau (P) die Aktien gegeben habe und sie mir das Geld dafür. Das ist alles in unserem Büro in ... gewesen.

3. Ich bitte, Herrn (V) zu den vorstehenden Angaben als Zeuge zu vernehmen.

Zu der graphologischen Untersuchung meiner Unterschrift werde ich mich anschließend äußern."

Der Vertrag sei - so die Ausführungen im Prüfungsbericht vom 3. Februar 2004 - vom Beschwerdeführer einerseits als Verkäufer und andererseits als Käufer (in der Funktion als Geschäftsführer der K GmbH) unterzeichnet worden. Mit Kaufvertrag vom 26. Jänner 2001 seien die genannten Aktien an die M GmbH um rund 5 Mio. DM weiterverkauft worden.

In Würdigung der vorgelegten Unterlagen kam der Prüfer zum Schluss, dass ein Aktienverkauf des Beschwerdeführers an die K GmbH nicht stattgefunden habe. Tatsächlich seien die gegenständlichen Aktien im Jahr 2001 unmittelbar vom Beschwerdeführer an die M GmbH verkauft worden. Der Beschwerdeführer habe daher im Jahr 2001 sonstige Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung in Höhe von 31.850.000 S erzielt.

Diese Beurteilung wird im Prüfungsbericht wie folgt begründet:

"1) Die Unterschrift des (Beschwerdeführers) hat sich in den Jahren 1998 (Gründung der (AG)) bis heute erkennbar, stetig und fortschreitend verändert. Das Unterschriftsbild am Kaufvertrag vom 5.1.1999 hat zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestanden. Diese Unterschrift wurde lt. Ansicht des Finanzamtes frühestens Anfang 2001 gefertigt. Dies ist zum Zeitpunkt des Verkaufes der Aktien an die (M GmbH). Der Vertrag vom 5.1.1999 über den Verkauf der Aktien (vom Beschwerdeführer an die K GmbH) wurde im Jahre 2001 erstellt. Es liegt daher ein nachträglich erstellter Scheinvertrag vor.

(Der Beschwerdeführer) war bis zum 12. Jänner 2004 zu keiner Festlegung hinsichtlich eines graphologischen Gutachtens bereit. (Wurde bereits am 12.12.2003 und am 18.12.2003 dazu aufgefordert sich zu äußern.)

Diese Vorgangsweise wird als Zeitverzögerungstaktik und Ablehnung eines solchen gewertet. Auf Grund der für die Prüfer als Laien erkennbaren fortschreitenden Veränderung des Unterschriftenbildes und der diesbezüglichen niederschriftlichen (12.12.2003) Bestätigung dieses Sachverhaltes ist ein graphologisches Gutachten nicht mehr erforderlich.

2) Der Betrag zur Bezahlung des Verkaufes an die (K GmbH) wurde bar von (Frau P) eingelegt und bar an (den Beschwerdeführer) ausbezahlt. Die Nachweisung des Einzahlungsbetrages iHv. 700.000,- ATS von (Frau P) vom 5.1.1999 wurde mit Bankbehebungen vom 28., 29. und 30.12.1998 erbracht. Es ist unglaubwürdig, dass für eine Einmalzahlung iHv. 700.000,- ATS drei Teilbeträge mehr als eine Woche zuvor behoben und zu Hause liegen gelassen werden.

3) Eine Kontrolle des Buchungszeitpunktes der Bareinlage und der Barbezahlung wurde vom Unternehmen dadurch unmöglich gemacht, dass die Buchhaltung abgeschlossen wurde und nur die Kontoblätter aber nicht auch das Journal ausgedruckt wurden.

Nur auf dem Journal, nicht aber auf den Kontoblättern ist der Buchungszeitpunkt ersichtlich. Die Buchhaltung wurde in der EDV weder archiviert noch gespeichert. Die Erstellung des Journals wurde dadurch verhindert und ist nicht mehr möglich.

4) Im Kaufvertrag vom 26.1.2001 ist ausdrücklich angeführt, dass der Verkäufer zu 100 % Eigentümer der (H AG) ist. Dies trifft nur oder hat nur auf (den Beschwerdeführer) zugetroffen. Der im Vertrag ausgewiesene Verkäufer ist unrichtig. Verkäufer war richtig (der Beschwerdeführer), da der Vertrag vom 5.1.1999 nur fingiert ist. Auch die Unterfertigung ohne Beisetzung einer Firmenbezeichnung weist darauf hin.

5) An das Finanzamt Magdeburg wurde ein Auskunftersuchen iSd. Art. 3 des Rechtshilfevertrages zwischen der BRD und der Republik Österreich vom 4.10.1954 gestellt.

In Erledigung dieses Amthilfeersuchens wurden vom Finanzamt Magdeburg verschiedene Kopien des Steueraktes der (H AG) übermittelt. Lt. Allgemeinen Berichtsteil zur Bilanz per 31.12.1999 ist ausdrücklich ausgeführt, dass (der Beschwerdeführer) alle 100 Stk. Aktien per 31.12.1999 besessen hat. Diese Bilanz und die KöSt-Erklärung 1999 wurden am 9.10.2000 beim Finanzamt Magdeburg eingebracht, also nach dem angeblichen Aktienverkauf vom 5.1.1999 (vom Beschwerdeführer) an die (K GmbH). Dies ist ein weiterer Beweis dafür, dass der Kaufvertrag vom 5.1.1999 nachträglich erstellt und fingiert ist.

Am 2. Mai 2001 wurde beim Finanzamt Magdeburg die KöSt-Erklärung 2000 samt der Bilanz per 31.12.2000 eingereicht, also nach dem Zeitpunkt des Aktienverkaufes an die (M GmbH). In dieser Bilanzbeilage 2000 wird ausgeführt, dass seit 5.1.1999 die (K GmbH) alleiniger Aktionär der (H AG) ist. Diese gegenüber der Bilanzbeilage 1999 divergierende Angabe wurde in Anbetracht des fingierten und nachträglich zwischen der Abgabenerklärung 1999 und der Abgabenerklärung 2000 erstellten Kaufvertrages vom 5.1.1999 gemacht.

Allerdings divergieren dabei die Angaben in der Bilanz 2000 der (H AG) mit Ausweisung von 100 % Aktienanteil für die (K GmbH) mit dem fingierten Vertrag vom 5.1.1999 mit 90 % Aktienanteil für die (K GmbH) und 10 % für (den Beschwerdeführer).

In der Bilanz der (H AG) per 31.12.2000 wurde der fingierte Vertrag vom 5.1.1999 eingebaut, aber es ist offensichtlich ein Fehler in der Höhe der Beteiligungen gegenüber der fingierten Vertragslage unterlaufen.

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

7) Im Rahmen der Schlussbesprechung und im Schreiben vom 22.12.2003 wurde für die gemachten Angaben, Auskünfte und Sachverhalte (Herr V) namhaft gemacht.

(Herr V) wurde mit Niederschrift vom 12.1.2004 zum Vorgang befragt. Dieser hat dabei die gemachten Aussagen grundsätzlich bestätigt. (Herr V) war bis zu seiner Pensionierung am 31.3.2003 federführender Rechtsberater des (den Familiennamen des Beschwerdeführers tragenden H-Konzerns). (Herr V) war in alle

rechtlichen und vertraglichen Vorgangsweisen des Unternehmens involviert. Es ist daher davon auszugehen, dass dieser den gemachten Angaben der Firmenvertreter nicht widersprechen würde. Auch das krasse Missverhältnis zwischen der Leistung des (Herrn V) für den (H-Konzern) und dessen Vergütung (jährlich brutto 137.200,- ATS) ist unglaublich und mindert die Gewichtung seiner Aussagen.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung gem. § 167 (2) BAO wird seitens des Finanzamtes den erhobenen Beweisen Vorrang gegenüber den Schutzbehauptungen der Firma und deren Bestätigung durch den namhaft gemachten Zeugen (V) eingeräumt."

Gegen den diesen Prüfungsfeststellungen folgenden Einkommensteuerbescheid 2001 erhob der Beschwerdeführer Berufung. Darin wandte er sich gegen die Annahme ihm zugeflossener Einkünfte aus dem strittigen Aktienverkauf mit dem Vorbringen, dass die Kaufpreistrate von der K GmbH vereinnahmt worden seien und keine Verbuchung über das Geschäftsführerkonto des Beschwerdeführers erfolgt sei. Was die Prüfungsausführungen zur Unterschrift des Beschwerdeführers betrafte, bestünde die Möglichkeit, dass es sich bei der Urkunde vom 5. Jänner 1999 um eine Zweitschrift handle, welche zu einem späteren Zeitpunkt vom Beschwerdeführer unterfertigt worden sei. Der Kaufpreis von 100.000 DM sei auch "nach Vollziehung des Kaufvertrages auf Anweisung seines Vaters" im selben Tresor deponiert geblieben. Dass ein Ausdruck des Buchungsjournals fehle, beruhe auf EDV-Problemen und nicht auf einem vorsätzlichen Vorgehen der K GmbH.

Auch habe die M GmbH keine Zahlungen an den Beschwerdeführer geleistet, sondern eine Kaufpreistrate am 30. Mai 2001 auf ein Bankkonto der K GmbH überwiesen. Die Beteiligungsverhältnisse seien im Jahresabschluss der H AG für das Jahr 1999 fehlerhaft wiedergegeben. Der Steuerberater der H AG habe die Veränderung der Beteiligungsverhältnisse infolge des Kaufvertrages vom 5. Jänner 1999 versehentlich übersehen. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 sei ein weiterer Fehler unterlaufen. Aus den anlässlich der Schlussbesprechung am 18. Dezember 2004 übergebenen Unterlagen gehe hervor, dass der Beschwerdeführer bei Gründung der H AG im Jahr 1998 als Treuhänder für seinen Vater aufgetreten sei. Der Vater habe dieses Treuhandverhältnis "nicht bestritten, sondern dezidiert anerkannt". Weiters habe der Rechtsberater der Familie, Herr V, bestätigt, dass im Innenverhältnis zwischen Vater und Sohn ein Treuhandverhältnis vorliege. Nach Judikatur und Literatur bestünde keine Notwendigkeit für die Errichtung eines schriftlichen Treuhandvertrages. Dem Erfordernis der Offenlegung des bestehenden Treuhandverhältnisses sei im Zuge des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens nachgekommen worden. Eine frühere Offenlegung sei nicht erfolgt, weil das Treuhandverhältnis für den Umfang einer Abgabepflicht bisher nicht relevant gewesen sei.

Es werde beantragt, den Steuerberater F in seiner Funktion als Berater des Treugebers als weiteren Zeugen zwecks Klärung des strittigen Sachverhaltes zum Bestehen eines Treuhandverhältnisses zwischen Vater und Sohn sowie zum Aktienverkauf des Treuhänders an die K GmbH zu vernehmen.

Dem Zeugen V dürfe die Glaubwürdigkeit nicht abgesprochen werden, weil V keineswegs "in alle Vorgangsweisen des Unternehmens eingebunden" gewesen sei. Insoweit liege ein wesentlicher Verfahrensfehler vor. Was das angenommene krasse Missverhältnis zwischen Leistung und Vergütung anlange, habe die Abgabenbehörde es unterlassen, das Stundenausmaß der Tätigkeit des V festzustellen. Im Übrigen werde "zum Beweis für die Richtigkeit der vom Zeugen (V) anlässlich seiner Vernehmung am 12.01.2004 bekundeten Tatsachen" beantragt, Frau P als weitere Zeugin zu vernehmen.

In seiner Stellungnahme zur Berufung entgegnete der Prüfer den Berufungsausführungen u.a., dass die Überweisung des Aktienkaufpreises auf ein Konto der K GmbH notwendiger Teil des Scheinvorganges sei und überdies Teilbeträge des Kaufpreises am Gesellschafterverrechnungskonto als Zahlungsfluss an den Beschwerdeführer gebucht worden seien (am 5. Juni 2001 rund 5,3 Mio. S). Die Behauptung, dass die Unterfertigung des Vertrages vom 5. Jänner 1999 zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt sein könnte, stünde im Widerspruch zur protokollierten Aussage des Beschwerdeführers vom 12. Dezember 2003. Auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung werde noch ausgeführt, dass die Unterzeichnung des dem Finanzamt vorliegenden Vertrages im Zeitpunkt der Erstellung erfolgt sei. Bis zur Schlussbesprechung sei niemals von einem Treuhandverhältnis zwischen Vater und Sohn gesprochen worden. In diesem Zusammenhang verwies der Prüfer auf den Umstand, dass die mögliche Verschreibung von Einkommensteuer beim Vater des Beschwerdeführers infolge des schon lange Zeit bei ihm aushaftenden uneinbringlichen Abgabenrückstandes keine Auswirkungen nach sich zöge.

Mit Schriftsatz vom 4. August 2004 replizierte der Beschwerdeführer auf die Stellungnahme des Prüfers. Er wiederholte sein bisheriges Vorbringen und trat den Ausführungen des Prüfers entgegen, wonach am 5. Juni 2001 ein Betrag von der K GmbH an den Beschwerdeführer geflossen sei. Die Verbuchung auf dem Verrechnungskonto sei bis zur Bilanzabgabe berichtigt worden. Die Überweisung sei auf das Konto einer näher bezeichneten (den Familiennamen des Beschwerdeführers im Firmenwortlaut tragenden) GmbH erfolgt.

Ergänzend trug der Beschwerdeführer vor, dass in der Zeit vom 27. Juli bis 30. September 1999 mit Z Verhandlungen über den Verkauf der von der K GmbH erworbenen Aktien stattgefunden hätten. Im Zuge dieser Verhandlungen sei der verfahrensgegenständliche Vertrag vom 5. Jänner 1999 in Kopie übergeben worden. In der Folge sei es dann jedoch nicht zu dem vorgesehenen Aktienverkauf durch die K GmbH gekommen. Grund dafür sei eine vom Steuerberater F eingeholte und am 1. Oktober 1999 dem Z mitgeteilte Auskunft gewesen, wonach die K GmbH bei dem in Aussicht stehenden Veräußerungsgewinn eine deutliche steuerliche Belastung

treffen würde, weil sie noch nicht zwei Jahre Inhaberin der von ihr am 5. Jänner 1999 erworbenen Aktien gewesen sei.

Mit Vorhalt vom 6. April 2005 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer jene Kaufvertragsurkunde im Original vorzulegen, die tatsächlich am 5. Jänner 1999 unterzeichnet worden sei. Weiters umfasste der Vorhalt Fragen zum behaupteten Treuhandverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Vater sowie zur Bereitschaft des Beschwerdeführers an der Erstellung eines graphologischen Gutachtens aktiv mitzuwirken.

Im Schriftsatz vom 28. April 2005 erklärte der Beschwerdeführer, dass das Original der Kaufvertragsurkunde vom 5. Jänner 1999 trotz intensiver Nachforschungen nicht aufgefunden werden könne. Bei seiner Vernehmung durch das Finanzamt am 12. Dezember 2003 habe der Beschwerdeführer von einer Offenlegung des Treuhandverhältnisses abgesehen, weil er ohne ausdrückliche Ermächtigung seines Vaters unter Umständen gegen dessen Interesse als Treugeber hätte verstoßen können. Außer der Gründung der H AG am 24. April 1998 und dem Abschluss des Kaufvertrages vom 5. Jänner 1999 seien vom Beschwerdeführer keine anderen rechtlichen Schritte als Treuhänder seines Vaters gesetzt worden. Lediglich in den schlussendlich gescheiterten Verkaufsverhandlungen mit dem Zeugen Z sei er neben seiner Funktion als Geschäftsführer der K GmbH als Treuhänder seines Vaters involviert gewesen. Die Treuhandenschaft sei deshalb begründet worden, weil sein Vater nicht nach außen in Erscheinung habe treten wollen. Mit Vollzug des Kaufvertrages vom 5. Jänner 1999 habe die Rechtsinhaberschaft seines Vaters bezüglich der veräußerten 90 Stück Aktien geendet. Die Treuhandvereinbarung sei zu diesem Zeitpunkt allerdings nicht beendet gewesen. In Bezug auf die nicht verkauften 10 Stück Aktien habe das Treuhandverhältnis vielmehr fortbestanden und sei auch in der Folgezeit bis heute nicht beendet.

Der Tresor, in dem der Kaufpreis von 100.000 DM aufbewahrt worden sei, habe ganz generell der kurzfristigen Aufbewahrung größerer Geldbeträge gedient. Zugang zu diesem Tresor hätten nur der Vater des Beschwerdeführers und Frau P, nicht der Beschwerdeführer. Frau P habe in ihrer Funktion als Prokuristin bzw. Geschäftsführerin von Firmen des Vaters des Beschwerdeführers sowie zur Nutzung für eigene private Belange Zugang zum Tresor gehabt. Im streitgegenständlichen Fall habe der Beschwerdeführer den von Frau P an ihn gezahlten Betrag von 705.000 S noch im Büro sofort an seinen Vater ausgehändigt, indem er auf dessen ausdrückliche Anweisung das Geld in den Tresor (zurück)gelegt habe. Ansonsten habe er nie Zugang zum Tresor gehabt. Was in der Folge mit dem Betrag geschehen sei, könne der Beschwerdeführer nicht sagen, weil er das Büro nach der Geldübergabe verlassen und den Zeugen V nach Hause und sodann nach Passau gefahren habe. Er teile die Auffassung des Finanzamtes, dass die Erstellung eines graphologischen Gutachtens nicht mehr erforderlich sei, weil er ohnedies eingeräumt habe, dass die Unterschrift auf dem dem Finanzamt vorliegenden Schriftstück nicht ident sei mit jener, die er auf der Originalurkunde geleistet habe.

Mit weiteren Schriftsätzen wandte sich die belangte Behörde an die vom Beschwerdeführer namhaft gemachten Zeugen Rechtsanwalt Z sowie den Steuerberater G. Diese bestätigten die vom Beschwerdeführer gemachten Angaben.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens nahm es die belangte Behörde als erwiesen an, dass der Beschwerdeführer am 24. April 1998 die H AG gegründet und die Anteile bis zur Veräußerung an die M GmbH im Jänner 2001 gehalten habe.

Der Beschwerdeführer sei im Verwaltungsverfahren mehrfach mit dem Umstand konfrontiert worden, dass sich sein Unterschriftsbild seit 1998 stetig verändert habe. Es sei ihm vorgehalten worden, dass das Unterschriftsbild am Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestanden habe. Der Beschwerdeführer habe zugestanden, dass seine Unterschrift auf der dem Finanzamt vorliegenden Kaufvertragsurkunde ("Zweitschrift") nicht mit derjenigen ident sei, die er angeblich auf der Originalurkunde am 5. Jänner 1999 geleistet habe. Mit Schreiben vom 19. Mai 2006 habe der Beschwerdeführer weiters bekannt gegeben, dass er der Überzeugung sei, die gegenständliche Zweitschrift im Zusammenhang mit dem seinerzeitigen Vorstands- und Aufsichtsratswechsel um die Jahresmitte 2001 zur Vervollständigung der Geschäftsunterlagen der AG unterfertigt zu haben. Damit stehe fest, dass das Unterschriftsbild auf dem vorliegenden Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 jenem entspreche, mit dem der Beschwerdeführer Mitte des Jahres 2001 zu unterzeichnen pflegte. Dieser Umstand sei im Zusammenhang mit dem behaupteten Zahlungsfluss von Bedeutung.

Da Buchungsjournale nicht vorlägen, habe der Beschwerdeführer die Übergabe des Geldbetrages mittels Kopien von diversen Buchungsanzeigen zu untermauern versucht. Laut Buchungsanzeige vom 4. Jänner 1999 sei der Betrag der K GmbH übergeben und laut Buchungsanzeige vom 5. Jänner 1999 von dieser an den Beschwerdeführer geleistet worden. Diese Buchungsanzeige über den Betrag von 705.000 S enthalte neben dem Vordruck "Betrag erhalten" die Unterschrift des Beschwerdeführers. Dieser Schriftzug sei völlig ident mit jenem, der auf dem Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 (der so genannten "Zweitschrift") angebracht sei. Damit sei eindeutig bewiesen, dass auch die Buchungsmittelteilung erst im Jahr 2001 unterfertigt worden sei. Dies erhärte den Verdacht des Finanzamtes, dass es sich beim Verkauf der 90 Stück Aktien an die K GmbH um ein nachträglich gestaltetes Scheingeschäft handle. Die Aussage des Zeugen V sei offensichtlich falsch. Aus

welchem Grund Frau P am 28. Dezember, 29. Dezember und 30. Dezember 1998 700.000 S behoben habe, sei nicht nachvollziehbar, für das gegenständliche Verfahren aber auch nicht relevant.

Gegen einen am 5. Jänner 1999 stattgefundenen Aktienverkauf spreche weiters die Tatsache, dass in der Bilanz der H AG per 31. Dezember 1999 dieser Verkauf keinen Niederschlag gefunden habe. Laut allgemeinem Berichtsteil habe der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt sämtliche Aktien besessen. Die Bilanz sei am 9. Oktober 2000 beim Finanzamt eingereicht worden. In der Bilanzbeilage für das Jahr 2000, die am 2. Mai 2001 eingereicht worden sei, werde ausgeführt, dass seit 5. Jänner 1999 die K GmbH alleiniger Aktionär der H AG sei. Offensichtlich sei bei der Bilanz per 31. Dezember 2000 der nachträglich fingierte Aktienverkauf vom 5. Jänner 1999 "eingebaut" worden, wobei ein Fehler in der Höhe der Beteiligung gegenüber der fingierten Vertragslage passiert sei (laut Scheingeschäft wäre die K GmbH Eigentümer von 90% der Aktien). Tatsächlich sei zu diesem Zeitpunkt der Beschwerdeführer alleiniger Aktionär der H AG gewesen. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung gelange die belangte Behörde zur Ansicht, dass es sich bei den Angaben des Steuerberaters G am 29. April 2005, wonach es sich bei den Berichtsangaben zu den Beteiligungsverhältnissen zum 31. Dezember 1999 um einen Irrtum gehandelt habe, der allgemeine Berichtsteil aus dem Vorjahr abgeschrieben worden sei und er vom Aktienverkauf Anfang 1999 gewusst hätte, um eine Gefälligkeitsaussage zu Gunsten des Beschwerdeführers handle.

Schließlich sei auch der Umstand zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer seit 7. November 1997 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der K GmbH sei. In dieser Funktion habe er auch den "Kaufvertrag" vom 5. Jänner 1999 unterschrieben. Das bedeute, dass er als Käufer und Verkäufer in einer Person aufgetreten sei. Unter diesem Gesichtspunkt verliere auch die Zeugenaussage des Z an Bedeutung, weil es bei den stattgefundenen Verkaufsverhandlungen für ihn nicht ersichtlich gewesen sei, in welcher Funktion der Beschwerdeführer (ad personam oder als Geschäftsführer der K GmbH) die Verhandlungen führe.

Im Kaufvertrag vom 26. Jänner 2001 werde ausgeführt, dass der Verkäufer alleiniger Aktionär der H AG sei. Dies habe zum damaligen Zeitpunkt nur auf den Beschwerdeführer zugetroffen. Auch habe der Beschwerdeführer den Kaufvertrag ohne Hinzufügung des Zusatzes "als Geschäftsführer der (K GmbH)" unterfertigt. Auch in der ergänzenden Vereinbarung vom 9. Juli 2001 finde sich dieser Zusatz nicht. Erst am Nachtrag zur Vereinbarung vom 9. Juli 2001 am 19. Juli 2001 sei erstmalig ein Hinweis auf die K GmbH angebracht. Offensichtlich sei zu diesem Zeitpunkt das streitgegenständliche Scheingeschäft bereits konstruiert gewesen.

Es sei davon auszugehen, dass der behauptete Verkauf an die K GmbH am 5. Jänner 1999 nicht stattgefunden habe. Es liege ein nachträglich konstruiertes Scheingeschäft vor, das gemäß § 23 Abs. 1 BAO für die Erhebung der Abgaben ohne Bedeutung sei. Steuerlich relevant sei erst der Verkauf der Aktien am 26. Jänner 2001 durch den Beschwerdeführer. Dieser Verkauf stelle eine Veräußerung einer Beteiligung gemäß § 31 EStG 1988 dar. Hinsichtlich der Höhe des vom Finanzamt ermittelten Veräußerungserlöses habe der Beschwerdeführer keine Einwände erhoben.

Der erstmalig anlässlich der Schlussbesprechung am 18. Dezember 2003 aufgestellten Behauptung, der Beschwerdeführer sei beim "Aktienverkauf" am 5. Jänner 1999 als Treuhänder für seinen Vater aufgetreten, schenke die belangte Behörde keinen Glauben. Das Treuhandverhältnis sei bis zur Schlussbesprechung nach außen nicht in Erscheinung getreten. Aus den vorgelegten Belegen sei nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer das Geld zur Gründung der H AG von seinem Vater erhalten habe. Laut Beleg vom 5. Jänner 1999 sei die Rückzahlung des Betrages unter dem Titel "Leihbetrag" an den Vater erfolgt. Auch diese Formulierung spreche gegen die Annahme eines Treuhandverhältnisses. Offensichtlich habe der Vater den Betrag für die Gründung der H AG dem Beschwerdeführer geliehen, nicht jedoch als Treugeber fungiert.

Da das behauptete Treuhandverhältnis zwischen nahen Angehörigen bestanden haben solle, gälten für dessen Nachweis die strengen von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien. Diese seien im Beschwerdefall nicht erfüllt, weil die angebliche Treuhandvereinbarung nicht zeitnah nach außen in Erscheinung getreten sei. Dass Treuhandgeber, Treuhandnehmer sowie deren Vertreter (Steuerberater) Kenntnis vom Vorgang der Treuhandvereinbarung hatten, genüge den Anforderungen der Publizität nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dargelegte erhobene Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer wendet sich gegen die Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung einer Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 mit dem Vorbringen, dass die belangte Behörde den Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 zu Unrecht als nachträglich konstruiertes Scheingeschäft beurteilt habe.

Die Frage, ob der Beschwerdeführer die Aktien der H AG bereits im Jahr 1999 der K GmbH veräußert hat oder ob der Verkauf erst im Jahr 2001 an die M GmbH - nunmehr unter Erzielung eines beträchtlichen Veräußerungsgewinnes - erfolgt ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Verwaltungsbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" 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. Die Beweiswürdigung ist insofern der

verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, d.h. ob sie mit der objektiven Wirklichkeit übereinstimmt, entzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010, 2010/15/0078).

Der Beschwerdeführer bringt vor, für den Verkauf von Inhaberaktien müsse grundsätzlich kein schriftlicher Vertrag errichtet werden, sodass es nicht nachvollziehbar sei, wieso ein derartiger Vertrag im nachhinein angefertigt werden sollte. Der Beschwerdeführer habe der belangten Behörde im Schreiben vom 19. Mai 2006 dargelegt, dass es sich beim vorgelegten Kaufvertrag vom 5. Jänner 1999 um eine Zweitschrift zur Vervollständigung der Geschäftsunterlagen handeln würde. Bereits im Jahr 2005 habe der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass er die Originalurkunde offenbar irrtümlich dem Zeugen Z anlässlich von Verkaufsgesprächen übergeben habe. Wenn die belangte Behörde die Aussage des Z mit der Begründung abtue, dass es für den Zeugen nicht von Bedeutung gewesen sei, ob der Beschwerdeführer ad personam oder als Vertreter der K GmbH die Gespräche geführt habe, unterliege sie einem Rechtsirrtum. Sie verwechsle die Eigenschaft des Geschäftsführers einer GmbH mit der des Eigentümers. Dass der Beschwerdeführer einerseits als Geschäftsführer und somit als Repräsentant der K GmbH für die Käuferin und andererseits ad personam als Verkäufer unterfertigt habe, bedeute nicht, dass der Beschwerdeführer "als Verkäufer und Käufer in einer Person aufgetreten sei". Für Z sei die Eigentümerfrage von größter Bedeutung gewesen, weil niemand mehr Rechte übertragen könne, als er selbst habe.

Die belangte Behörde hat ihre Feststellung, dass es sich bei dem behaupteten Aktienverkauf vom 5. Jänner 1999 um ein nachträglich konstruiertes Scheingeschäft gehandelt habe, wie schon zuvor das Finanzamt insbesondere auf den Umstand gestützt, dass der Beschwerdeführer seine Aussage zur Frage des Zeitpunktes der Unterfertigung der dem Finanzamt vorgelegten Urkunde im Laufe des Verwaltungsverfahrens in entscheidender Weise geändert hat. In diesem Zusammenhang konnten sich die Abgabenbehörden auf die Niederschrift vom 12. Dezember 2003 stützen. Darin wurde der Beschwerdeführer konkret mit dem Umstand konfrontiert, dass das Finanzamt "unter Berücksichtigung der Unterschriftenänderung" davon ausgehe, die vorliegende Kaufvertragsurkunde sei nicht am 5. Jänner 1999, sondern erst viel später unterfertigt worden. In seiner Antwort hat der Beschwerdeführer zwar die Unterschiedlichkeit der Unterschriften eingeräumt, aber daran festgehalten, dass das gegenständliche Schriftstück am 5. Jänner 1999 von ihm unterzeichnet worden sei. Auch in der Eingabe vom 22. Dezember 2003 wurde vom Beschwerdeführer dezidiert erklärt, dass er die vorliegende Urkunde am 5. Jänner 1999 in Anwesenheit des Vertragserrichters V unterfertigt habe.

Erst in der Berufung hat der Beschwerdeführer von der Möglichkeit einer Zweitschrift gesprochen, um im Laufe des Rechtsmittelverfahrens - konfrontiert mit der Unhaltbarkeit der ursprünglichen Aussage angesichts des von der Abgabenbehörde angestellten Unterschriftenvergleichs und der behördlichen Erwägung, ein graphologisches Gutachten einzuholen - das Vorliegen einer bloßen Zweitschrift als gewiss hinzustellen und sich der Beurteilung des Finanzamtes anzuschließen, dass das vorliegende Schriftstück erst im Jahr 2001 unterfertigt worden sei. Dass die belangte Behörde der Erklärung des Beschwerdeführers, die Kaufvertragsurkunde sei im Jahr 2001 (nicht wie vom Finanzamt angenommen, zum Zwecke der nachträglichen Konstruktion eines Aktienverkaufes, sondern) zum Zwecke der Vervollständigung der Unterlagen als "Zweitschrift" angefertigt worden, keinen Glauben geschenkt hat, begegnet keinen Bedenken des Gerichtshofes. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren nicht einmal ansatzweise plausibel gemacht, warum ihm der Verlust der Originalurkunde und die Erstellung einer "Zweitschrift" im Jahr 2001 erst im Berufungsverfahren in Erinnerung getreten sei.

Die im Zusammenhang mit der Zeugenaussage des Z angestellten Erwägungen sind nicht un schlüssig. Es ist un gewöhnlich, dass einem Kaufinteressenten anlässlich von Verkaufsgesprächen der seinerzeitige Erwerbsvorgang durch Übergabe des Originalkaufvertrages offengelegt wird. Eine derartige Vorgangsweise bietet dem Verhandlungspartner auch keine Sicherheit hinsichtlich der tatsächlichen Verfügungsberechtigung über die Aktien. Zutreffend weist der Beschwerdeführer in einem anderen Zusammenhang selbst darauf hin, dass das Eigentum an Inhaberaktien auch durch mündlichen Vertrag (und Übergabe der Papiere) übertragen werden kann.

Die belangte Behörde hat in Ergänzung zu den Erwägungen des Finanzamtes in ihre Beweiswürdigung auch den Umstand miteinbezogen, dass die über den behaupteten Verkaufsvorgang angefertigte Buchungsanzeige vom 5. Jänner 1999 vom Beschwerdeführer mit dem gleichen Schriftzug unterfertigt wurde wie die eingestandenermaßen erst im Jahr 2001 unterschriebene "Zweitschrift" des Kaufvertrages. Diesbezüglich rügt der Beschwerdeführer, dass ihm die Buchungsanzeige nicht zur Äußerung vorgelegt und damit sein Recht auf Parteiengehör verletzt worden sei.

Das Parteiengehör erstreckt sich auf die Ergebnisse des Verfahrens. Die Behörde trifft aber keine Verpflichtung, vor Bescheiderlassung mitzuteilen, wie sie Beweise würdigen werde (vgl. Ritz, BAO3, § 115 Tz. 15).

Ob der behauptete Verfahrensmangel vorliegt - dass die streitgegenständliche Buchungsanzeige dem Beschwerdeführer bekannt ist, räumt die Beschwerde nämlich ausdrücklich ein - kann dahingestellt bleiben. Weder die Ausführungen, mit der Buchungsanzeige konfrontiert hätte der Beschwerdeführer vorbringen können, dass es sich dabei um einen Buchungsbeleg für den Empfang des Kaufpreises gehandelt habe, noch der Hinweis,

dass sich der Beschwerdeführer an den konkreten Vorgang und den genauen Zeitpunkt der Unterfertigung nicht mehr erinnern könne, zeigen die Relevanz eines allfälligen Verfahrensmangels auf. Eine behauptete Verfahrensverletzung, hinsichtlich der es dem Beschwerdeführer nicht gelingt, dem Verwaltungsgerichtshof einsichtig zu machen, dass ihre Vermeidung geeignet gewesen wäre, einen im Ergebnis anderen Bescheid herbeizuführen, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit³, 610).

Dass die Feststellung der belangten Behörde, der Buchungsbeleg sei vom Beschwerdeführer mit demselben Schriftzug unterfertigt worden, mit dem er erst ab dem Jahr 2001 zu unterschreiben pflegte, unzutreffend wäre, behauptet der Beschwerdeführer nicht. Damit erweist sich aber auch die Schlussfolgerung der belangten Behörde, der gesamte Verkaufsvorgang sei erst im Jahr 2001 "konstruiert" worden, um eine Steuerpflicht des Aktienverkaufes an die M GmbH hinten zu halten, entgegen dem Beschwerdevorbringen als Ergebnis einer schlüssigen Beweiswürdigung.

Auch der Beschwerdeeinwand, es sei nicht ungewöhnlich, dass "eine Frau" unmittelbar vor dem Jahreswechsel einen Betrag von 700.000 S nicht in einem, sondern in drei Teilbeträgen an drei hintereinanderfolgenden Tagen behebe, ist nicht geeignet, die Beweiswürdigung der belangten Behörde zu erschüttern.

Der Beschwerdeführer rügt weiters, dass die belangte Behörde beantragte Zeugen nicht vernommen habe.

Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das Beweismittel erwiesen werden sollen, braucht die Abgabenbehörde im Grunde des § 183 Abs. 3 BAO nicht zu entsprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2010, 2007/13/0093). Dies trifft auf den vom Beschwerdeführer gestellten Antrag, Frau P sowie den Vater des Beschwerdeführers zum Beweis der Richtigkeit einer anderen Zeugenaussage zu vernehmen, zu. Diesem Beweisantrag fehlt die konkrete Benennung des Beweisthemas. Dass die belangte Behörde dem Beweisantrag des Beschwerdeführers auf Vernehmung der genannten Personen nicht nachgekommen ist, begründet daher keinen relevanten Verfahrensmangel.

Die Verfahrensrüge der unterlassenen Zeugenvernehmung des J (offenbar handelt es sich dabei um den Bruder des Beschwerdeführers) unterlässt es, ein Beweisthema bestimmt zu bezeichnen, zu dem dessen Einvernahme hätte erfolgen sollen.

Dass der Steuerberater F im Verwaltungsverfahren nicht als Zeuge vernommen wurde, stellt gleichfalls keinen relevanten Verfahrensmangel dar. In der Berufung wurde dessen Vernehmung im Zusammenhang mit dem behaupteten Treuhandverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Vater beantragt. Auf das Bestehen des im Verwaltungsverfahren eingewendeten Treuhandverhältnisses kommt die Beschwerde jedoch nicht mehr zurück. Soweit in der Beschwerde vorgetragen wird, F hätte zur Frage der tatsächlichen Existenz des Originalkaufvertrages vom 5. Jänner 1999 Angaben machen können, ist die Verfahrensrüge nicht ordnungsgemäß ausgeführt, weil sie es unterlässt darzulegen, wann ein diesbezüglicher Beweisantrag im Verwaltungsverfahren gestellt wurde. Es ist nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichtshofes, sich durch das Studium von Schriftstücken aus dem Verwaltungsakt Kenntnis von allfällig weiteren Beweisanträgen des Beschwerdeführers zu verschaffen. Es wäre vielmehr Sache des Beschwerdeführers gewesen, ein diesbezügliches, entsprechend konkretisiertes Vorbringen in der Beschwerde zu erstatten (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2006/15/0316, mit weiteren Nachweisen).

Unverständlich ist die Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe es unterlassen ein graphologisches Gutachten zur Frage einzuholen, ob bzw. inwiefern sich sein Unterschriftsbild in den letzten Jahren verändert habe. Der Beschwerdeführer ist daran zu erinnern, dass er im Verwaltungsverfahren wiederholt aufgefordert wurde, sich zur Frage der Einholung eines entsprechenden Gutachtens zu äußern und er sich schließlich dem Standpunkt des Finanzamtes angeschlossen hat, die Erstellung eines graphologischen Gutachtens sei nicht erforderlich, weil ohnedies eingeräumt werde, dass die vorliegende Kaufvertragsurkunde nicht wie dort ausgewiesen am 5. Jänner 1999, sondern erst Mitte des Jahres 2001 vom Beschwerdeführer unterfertigt worden sei.

Dass die belangte Behörde der Zeugenaussage des G keinen Glauben geschenkt hat, war ein Akt der Beweiswürdigung. Die behauptete Willkür der belangten Behörde in der Verwertung der Beweisergebnisse ist nicht erkennbar.

Wenn die belangte Behörde entgegen dem Wortlaut des Kaufvertrages vom 26. Jänner 2001 den Beschwerdeführer als Verkäufer der streitgegenständlichen Aktien behandelt hat, stellt dies keine Aktenwidrigkeit dar, sondern ist das Ergebnis einer insgesamt nicht als unschlüssig zu erkennenden Beweiswürdigung.

Durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer die Aktien der H AG anders als von ihm behauptet nicht an die K GmbH verkauft hat, so erweist sich auch die Beurteilung, dass der am 26. Jänner 2001 erfolgte Verkauf an die M GmbH vom Beschwerdeführer nicht als Vertreter der K GmbH, sondern kraft eigenen Rechts im eigenen Namen erfolgt ist, als nicht unschlüssig. Bei dieser Sachlage stellt die Vereinbarung, den Kaufpreis auf ein bestimmtes Konto zu überweisen, eine Verfügung des Beschwerdeführers über den vereinbarten Kaufpreis dar. Der Eingang auf besagtes Konto stellt einen Zufluss an den Beschwerdeführer dar.

Die Beschwerde gelingt es daher insgesamt nicht, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 28. Oktober 2010