



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Nemec, Dkfm. Franz Kiesler und Manfred Kinder im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung der Bw., und Heinz Neuböck Wirtschaftstreuhand GmbH, Bauernmarkt 24, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Korneuburg betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend das Kalenderjahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt ein Rauchfangkehrerunternehmen in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft. Die Bw. entstand durch Umgründung aus der F.-GmbH. Berufungsgegenständlich ist der Zeitpunkt der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 EStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996.

Die schriftlichen Beteiligungskaufverträge tragen das Datum 4. April 1996 (Akt 1996 Seite 38ff). Für den Ausgang der Berufung ist entscheidend, ob das der Anteilsveräußerung zu Grunde liegende Rechtsgeschäft nachweislich vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen wurde und damit der Hälftesteuersatz zur Anwendung kommt.

Das zuständige Finanzamt Korneuburg (FA) erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte nach Durchführung eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens die Berufung direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

a) Bescheid – Berufung

Der angefochtene Bescheid vom 29. März 2000 über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 erging im Anschluss an eine Betriebsprüfung. Die Berufungsfrist wurde auf Antrag viermal verlängert.

In der Berufung vom 31. Juli 2000 (Akt Seite 31f) wurde der Bescheid dahingehend bekämpft, dass die Veräußerungsgewinne aus der Anteilsveräußerung nicht dem Halbsteuersatz unterliegend zugewiesen, sondern auf drei Jahre verteilt dem Vollsteuersatz unterliegend behandelt wurden. Gemäß dem Beteiligungskaufvertrag habe der Eigentumsübergang der KG-Anteile mit Stichtag 31. Dezember 1995 stattgefunden. Bedauerlicherweise sei es bedingt durch die häufige Reisetätigkeit der Gesellschafter und der krankheitsbedingten längeren Verhinderung des zuständigen Sachbearbeiters der steuerlichen Vertretung bisher nicht möglich, eine Kopie dieses Vertrages zu erhalten. Aus den Akten der steuerlichen Vertretung gehe aber hervor, dass es zumindest einen mündlichen Abtretungsvertrag "vor dem 14. Februar 1996 bereits gegeben" habe, was bedeute, dass der Halbsteuersatz für die Veräußerungsgewinne zustehe. Die steuerliche Vertretung werde sich weiter bemühen, dem FA so schnell als möglich eine Vertragskopie zu übermitteln. Derzeit könne sie bedauerlicherweise den exakten Vertragstext

nicht feststellen, da sie nur über eine Vertragskopie verfüge, auf der sich jedoch kein Datum und keine Unterschrift befinden würden.

b) Vorhalteverfahren FA

Mit Schreiben vom 5. September 2000 (Akt Seite 36) ersuchte das FA die Bw., den in der Berufung angeführten Kaufvertrag bis zum 5. Oktober 2000 nachzureichen.

Mit Schreiben datiert 5. Oktober 2000, zur Post gegeben am 10. Oktober 2000, legte die Bw. in Kopie vier Beteiligungskaufverträge vom 4. April 1996, vom Notar beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern am 18. April 1996 angezeigt, vor (Akt Seite 37ff).

Im Begleitschreiben datiert 5. Oktober 2000 gab die Bw. an, die angeblich ebenfalls übermittelte "Vereinbarung vom 11. Dezember 1995" würden eine "verbindliche Absprache über den Anteilserwerb darstellen" und aus diesen o a Beteiligungskaufverträgen gehe hervor, dass der Übergang für den Anteilserwerb der 31. Dezember 1995 sei. Somit sei klargestellt, dass die "tatsächliche Anteilsveräußerung" mit 31. Dezember 1995 stattgefunden habe und damit der Hälftesteuersatz für den Veräußerungsgewinn anzuwenden sei.

Das FA ersuchte die Bw. mit weiterem Vorhalt vom 19. Oktober 2000 (Akt Seite 48) um vollständige Vorlage folgender Unterlagen in Original oder beglaubigter Abschrift:

- Schreiben von RA Dr. V. an die F.-GmbH vom 11. Dezember 1995,
- Vereinbarungen zwischen K. F., Dr. K. F., H. F. und Mag. M. F. einerseits und RA Dr. V. andererseits.

Das FA begründete sein Ersuchen damit, dass beide Dokumente nur in Kopie und unvollständig vorgelegt worden seien. Weiters wies das FA die Bw. darauf hin, dass in der Berufung nur von einem mündlichen Vertrag die Rede sei. Es stelle sich daher die Frage, wie es nun zu einer schriftlichen Ausfertigung gekommen sei. Es werde daher um genaue Bekanntgabe der Zeitabläufe der entsprechenden Vorgänge ersucht. Als Frist zur Vorlage der Unterlagen und Beantwortung der Fragen wurde der Bw. die Zeit bis zum 6. November 2000 gestellt. Diese Frist wurde vom FA auf Wunsch der Bw. bis zum 25. November 2000 verlängert.

Mit Schreiben vom 29. November 2000 (Akt Seite 50f) gab die Bw. an, dass in der Anlage zu diesem Schreiben dem FA der Brief betreffend die Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien und die Vereinbarungen vom 11. Dezember 1995 "im Original" übermittelt werde. Die genannten Schreiben würden eine verbindliche Absprache über den Anteilserwerb darstellen, dies sei die Dokumentation der vorher mündlich getroffenen Absprachen zwischen den Vertragsparteien.

[Zu diesem Schreiben der Bw. ist von der Abgabenbehörde II. Instanz die Tatsachenfeststellung zu treffen, dass das von der Bw. vorgelegte Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. V. an die F.-GmbH vom 11. Dezember 1995 nur unvollständig vorgelegt wurde. Das vorgelegte Schreiben besteht nur aus einer Seite ohne abschließende Unterschrift und dem Hinweis "./2", der auf die Existenz von zumindest einer zweiten Seite schließen lässt (siehe Akt Seite 52, weiters ident Seite 55 und 60)].

Die in Kopie vorliegende Vereinbarung, abgeschlossen zwischen Herrn K. F., Herrn Dr. K. F., Frau H. F. und Frau Mag. M. F. einerseits und RA Dr. V. andererseits, trägt kein Datum (Akt Seite 53 bis 54 Rückseite und ident Seite 56 bis 59 Rückseite). Auf Aktenseite 56 wurde vom FA vermerkt, dass die kopierte Vereinbarung mit dem Original übereinstimmt.

c) Stellungnahme Betriebsprüfung

In der schriftlichen Stellungnahme vom 26. Jänner 2001 (Akt Seite 61) gab der Betriebsprüfer an, dass mit den am 4. April 1996 abgeschlossenen Beteiligungskaufverträgen betreffend eines jeden einzelnen Kommanditisten die Veräußerung der Beteiligung an der Bw. erfolgt sei. Der Stichtag für den Übergang 31. Dezember 1995 sei erst rückwirkend vereinbart worden.

Im Zuge der Berufung werde nun eine sogenannte Vereinbarung vom 11. Dezember 1995 vorgelegt, welche eine verbindliche Absprache über den Anteilserwerb darstellen soll. Tatsächlich sei das Schreiben vom 11. Dezember 1996 allerdings nur ein schriftliches Anbot von RA Dr. V. an die F.-GmbH ("jetzt die Bw."). Im Anhang dazu finde sich eine Vereinbarung über die beabsichtigte Anteilsveräußerung, welche von den vier Kommanditisten und dem zukünftigen Erwerber unterfertigt sei. Allerdings beinhalte diese Vereinbarung keine konkreten Angaben, an welchem Tag die "sogenannte Vereinbarung" unterfertigt wurde. Am 11. Dezember 1995 könne laut Betriebsprüfung die Unterfertigung der "sogenannten Vereinbarung" sicher nicht erfolgt sein, da mit diesem Datum erst das schriftliche Anbot gestellt worden sei.

Die Betriebsprüfung gelange daher zu dem Schluss, dass die nachweisliche Unterfertigung erst nach dem 14. Februar 1996 erfolgt sei, nämlich mit dem 4. April 1996 [gemeint offenbar: in den von der Bw. vorgelegten Beteiligungsverträgen vom selben Datum].

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde der Bw. mit Schreiben vom 2. Februar 2001 übermittelt. Das FA teilte dabei mit, dass beabsichtigt werde, die Berufung aus den von der Betriebsprüfung genannten Gründen abzuweisen, und ersuchte daher die Bw. um Stellungnahme.

d) Gegenäußerung Bw.

Wiederum nach Erstreckung der im Vorhalt angegebenen Frist brachte die Bw. im Schreiben vom 5. März 2001 vor (Akt Seite 65f):

Das "Anbot vom 11. Dezember 1995", welches die Unterschriften der [vier] Gesellschafter [aus dem Kreis der Familie] F. und von RA Dr. V. ausweise, dokumentiere, dass über den Kauf der Anteile zwischen den Vertragspartnern eine einheitliche Willensbildung erfolgt sei.

Die Willensbildung sei mit den Verträgen über die Anteilsabtretung vom 4. April 1996 dokumentiert, nachdem die Voraussetzungen der rückwirkenden Umwandlung der F.-GmbH in die Bw. technisch abgewickelt gewesen seien.

Da aber [eine] Rechtswirksamkeit der Anbotsannahme die Voraussetzung für alle Vorbereitungsmaßnahmen für die Anteilsverkäufe darstelle, müsse die Annahme jedenfalls vor den Vertragsausfertigungen erfolgt sein.

Der Hinweis auf dem Anbot "4.4.96, 14 Uhr Dr. T." [gemeint ist die ohne Datum verfasste Vereinbarung Akt Seite 53] sei lediglich als eine Terminnotiz von Dr. K. F. für die Unterzeichnung der Abtretungsverträge zu werten und habe nichts mit den Unterschriften auf dem Anbot zu tun. Dies werde dadurch bekräftigt, dass zur damaligen Zeit jedermann über den entscheidenden Stichtag 14. Februar 1996 informiert gewesen sei und es äußerst unwahrscheinlich erscheine, dass ein derart entscheidender Stichtag nicht beachtet wurde. Ein nicht unbedeutendes Indiz für diese Tatsache scheine auch die Arbeitsaufzeichnungen der steuerlichen Vertretung zu sein, aus denen hervorgehe, dass seit Dezember 1995 bis zum 13. Februar 1996 laufend Bearbeitungszeiten aufgezeichnet worden seien, nach dem 13. Februar 1996 aber über einen Zeitraum [von] mehr als einer Woche keine Zeiten angefallen seien, was darauf schließen lasse, dass auch die Unterschriften unter die Vereinbarung spätestens zu diesem Zeitpunkt 13. Februar 1996 vorgelegen seien. Das heiße, dass die Willensbildung als Voraussetzung für die Gewährung des Hälftesteuersatzes vor dem 14. Februar 1996 erfolgt sei.

Dieser Sachverhalt sei auch von RA Dr. V. und den Vertragspartnern F. nach Rücksprache bestätigt worden.

Ungeachtet dessen sei die Ansicht der Betriebsprüfung insofern richtig, dass die Unterfertigung der Abtretungsverträge am 4. April 1996 zur Dokumentation der vor dem Februar 1996 stattgefundenen Willensbildung der Vertragsparteien erfolgt sei.

e) Vorbringen betreffend Beweismittel

Im Telefonat vom 21. Mai 2001 ersuchte eine Mitarbeiterin des FAes Herrn K., den zuständigen Mitarbeiter der steuerlichen Vertretung der Bw., zum Beweis des Vorbringens laut Schreiben vom 5. März 2001 betreffend Beratungshäufigkeit vor dem 14. Februar 1996 um Vorlage eines Auszuges aus dem Terminbuch der Steuerberatungskanzlei oder von RA Dr. V. Dies würde laut FA einen aussagekräftigen Beweis darstellen, da es bei wichtigen Terminen, wie zB einem mündlichen Vertrag über einen Anteilsverkauf, im normalen Geschäftsleben üblich sei, Terminvereinbarungen unter Geschäftspartnern ins Terminbuch mit entsprechenden Angaben, wie zB "Anbotsverhandlung", "Abschluss von Vorverträgen" etc, einzutragen. Als Frist für die Vorlage wurde ein Monat angegeben (siehe Aktenvermerk Seite 68).

Am 27. Juni 2001 meldete sich Herr K. telefonisch bei einer anderen Mitarbeiterin des FAes und begehrte eine Fristverlängerung bis zum 31. Juli 2001 mit der Begründung, dass sich die Beschaffung der Unterlagen schwierig gestalte, da RA Dr. V schwer zu erreichen sei. Am 20. August 2001 wurde diese Frist auf Grund eines weiteren Telefongesprächs mit Herrn K. noch einmal bis zum 30. September 2001 verlängert. Auf Grund einer neuerlichen telefonischen Anfrage von Herrn K. wurde die Frist letztmalig bis 15. Oktober 2001 verlängert (siehe die entsprechenden Aktenvermerke Seite 68).

Am 22. Oktober 2001 gab Herr K. telefonisch bekannt, dass keinerlei weitere Unterlagen folgen würden, da RA Dr. V. angeblich keinerlei Unterlagen aufbewahrt habe. Die Vorlage von Terminbuchaufzeichnungen und anderem sei daher nicht möglich. Im Falle einer beabsichtigten Abweisung der Berufung werde um eine mündliche Berufungsverhandlung gebeten. Am 23. Oktober 2002 rief Herr K. F. bei der Mitarbeiterin des FAes an und ersuchte ebenfalls um eine mündliche Besprechung zur Darstellung des Sachverhaltes (siehe die beiden Aktenvermerke Seite 69).

f) Weiter Vorhalt FA

Das FA richtete am 5. November 2001 (Akt Seite 72ff) ein weiteres Schreibens an die Bw. und stellte darin ausführlich die für die Berufung relevanten Gesetzeslage dar und wiederholte kurz das Vorbringen in der Berufung, wonach die Eigentumsübertragung der Kommanditanteile angeblich mit Stichtag 31. Dezember 1995 stattgefunden habe und dass die Bw. als Beweis dafür eine sogenannte verbindliche Vereinbarung vom 11. Dezember 1995 angebe.

Nach Ansicht des FAes sei das Schreiben vom 11. Dezember 1995 [Akt Seite 52] jedoch lediglich ein schriftliches Anbot von RA Dr. V. an die F.-GmbH ("jetzt die Bw."). Die vorgelegte Vereinbarung über die beabsichtigte Anteilsveräußerung [Akt Seite 53 bis 54 Rückseite und Seite 56 bis 59 Rückseite] beinhaltete keine konkrete Angabe, an welchem Tag sie unterfertigt

worden sei. Mit 11. Dezember 1995 könne die Unterfertigung der sogenannten Vereinbarung mit Sicherheit nicht erfolgt sein, da zu diesem Zeitpunkt erst das schriftliche Anbot erstellt wurde.

Eine handschriftliche Notiz auf dieser Vereinbarung unterstreiche die Ansicht des FAes, dass eine nachweisliche Unterfertigung erst am 4. April 1996 erfolgt sei. Ein weiteres Indiz für die vom FA vertretene Ansicht einer Vertragsunterfertigung am 4. April 1996 sei dem Punkt V der Vereinbarung zu entnehmen, da der Text dieses Punktes nachträglich gestrichen und mit dem handschriftlichen Vermerk "einvern. gestrichen" versehen worden sei. Bei der angenommenen Vertragsunterfertigung am 4. April 1996 sei die Formulierung "Die Übergabe des Betriebes erfolgt mit 1. April 1996" vermutlich aus der logischen Überlegung heraus gestrichen worden, dass der angenommene Übergangszeitpunkt 1. April 1996 bereits verstrichen war.

Der Vertrag müsste nachweislich bereits vor dem 15. Februar 1996 geschlossen worden sein, um unter die Anwendbarkeit des halben Steuersatzes zu fallen. Dieser Nachweis sei jedoch von der Bw. trotz großzügig gewährter Fristen nicht in geeigneter Weise beigebracht worden. Im ordentlichen Geschäftsleben erscheine es überdies als äußerst unglaublich, dass bei derartigen Transaktionen keinerlei schriftliche Vereinbarungen bzw keinerlei im Nachhinein zeitnahe schriftlich festgehaltenen mündlichen Vereinbarungen über einen geplanten und im besonderen bereits durchgeführten (wie ja von der Bw. behauptet werde) Betriebsverkauf existieren. Daher bleibe das FA nach entsprechender Würdigung aller bisher vorgebrachten Behauptungen bei seiner Ansicht, dass der Abschluss des Vorvertrages mit 4. April 1996 als gesichert angesehen werden könne, zumal ein schriftlicher Gegenbeweis fehle. Die Bw. werde daher letztmalig zur Vorlage geeigneter Beweise eingeladen, ansonsten das FA beabsichtige, die Berufung abzuweisen.

g) Antwort Bw. – Stellungnahme Dr. V.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2001 (Akt Seite 75) legte die Bw. "in Beantwortung" des Vorhaltes des FAes den Brief des (Zitat.) "Vertragspartners RA Dr. V." vom 30. November 2001 vor. Dieses Schreiben bestätige nach Meinung der Bw. den Sachverhalt über den Zeitpunkt der einheitlichen Willensbildung der Vertragsparteien, welche die Bw. im Schreiben vom 5. März 2001 dargestellt habe [siehe oben Punkt d, Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung].

Den Ausführungen von RA Dr. V. als "Vertragspartner" komme nach Meinung der Bw. auch deswegen besondere Bedeutung zu, weil er in seinem [nunmehr vorgelegten] Schreiben, bedingt durch die widrigen Umstände, welche ihm zu einer unfreiwilligen unangenehmen

Urlaubserinnerung verholfen hätten, zum Ausdruck bringe, dass er den Zeitpunkt seiner Rückkehr aus dem Urlaub besonders gut einordnen könne. Abschließend möchte die Bw. die Hoffnung zum Ausdruck bringen, dass das beiliegende Schreiben von Dr. V. als ausreichender Gegenbeweis angenommen werden könne.

Das an die steuerliche Vertretung der Bw. adressierte Schreiben von RA Dr. V. vom 30. November 2001 hat folgenden Inhalt (Akt Seite 76f):

"Betreff: F.-GmbH

Sehr geehrter Herr K.!

Der Ablauf der Verhandlungen bzw schlussendlich der Durchführung der Veräußerung des Unternehmens ist mir sehr gut erinnerlich, bedauerlicherweise habe ich keine Dokumentation durch Aktenvermerke, Briefe, etc aus der ich den genauen Zeitpunkt der Willensübereinstimmung nachweisen kann. Die Information meines Mandanten erfolgte fernmündlich, eine Datierung der Urkunde wurde anlässlich der Untertatigung durch die Gesellschafter bedauerlicherweise nicht vorgenommen.

Aus meiner Erinnerung kann ich Folgendes belegen:

Die Verhandlungen waren geprägt durch das extrem vorsichtige und extrem misstrauische Verhalten des Herrn F. Aus meiner Sicht heraus war es eine extrem unangenehme Vorgangsweise, die eine rationelle Abwicklung nicht zugelassen hat.

Der Zeitpunkt, der hier für mich dominierend in Erinnerung ist, ist ein Weihnachtsurlaub, den ich gemeinsam mit meiner Frau in Jamaika verbracht habe, bei dem mir am Hinflug am J. F. Kennedy Flughafen meine Handtasche mit Dokumenten und Geld gestohlen wurde und am Rückflug die Flughäfen an der Ostküste wegen Schneechaos gesperrt waren, sodass wir in Miami drei Tage verlängern mussten, was nicht nur für meine Kanzlei unangenehm, sondern auch für meine Frau mit sich brachte, dass sie den Schulbeginn versäumt hat.

Meiner Erinnerung nach, habe ich im Dezember die Angelegenheit als erledigt betrachtet und bin im Jänner dadurch überrascht worden, dass die Zustimmung der Gesellschafter der F.-GmbH dann relativ überraschend unmittelbar nach meiner Rückkehr erfolgt ist. Ich würde aus der Erinnerung daher diesen Zeitpunkt etwa mit Mitte Jänner ansetzen.

Dass dann die Ausfertigung der Verträge noch einige Zeit gedauert hat, liegt zu einem gewissen Teil daran, dass der von mir übernommene Rauchfangkehrermeister B. eine ähnliche Verhandlungsweise wie Herr F. an den Tag gelegt hat, dieses ist aber nicht von Belang.

Ich hoffe, dass Ihnen mit diesen Ausführungen gedient ist und bedauere keine genauere zeitliche Dokumentation vorgefunden zu haben.

Ich zeichne

mit vorzüglicher Hochachtung

[Handzeichen]"

h) Schreiben an die Abgabenbehörde II. Instanz

Wie bereits eingangs erwähnt, erließ das FA keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte die Berufung direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Fax vom 29. April 2002 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bw. der Abgabenbehörde II. Instanz ein nicht unterfertigtes Schreiben von Herrn K. F. datiert mit 4. März 2002, in welchem dieser angibt, im Jahre 1995 hätten sich Herr K. F. und seine Mitgesellschafter dazu entschlossen, die Geschäftsanteile der F.-GmbH zu verkaufen. Nach längerem Überlegen sei ein Interessent gefunden worden. Die Mitgesellschafter seien mit RA Dr. V. in Verhandlungen getreten, welche sich über einen längeren Zeitraum hingezogen hätten. Schlussendlich habe RA Dr. V. im Anbot vom 11. Dezember 1995 einen Vorschlag unterbreitet, den Herr K. F. und die Mitgesellschafter akzeptieren konnten. Diesen Vorschlag hätten nun Herr K. F. und die Mitgesellschafter im Jänner des Jahres 1996 (unter Hinweis auf das Schreiben von RA Dr. V. vom 30. November 2002, siehe oben Punkt g) angenommen. Somit sei also die Willensbildung für den Verkauf der Anteile der F.-GmbH nach Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft (=die Bw.) bereits im Jänner 1996, also vor dem 14. Februar 1996 abgeschlossen worden. Lediglich die schriftliche Ausfertigung der Verträge, welche nur mehr zur Dokumentation der nach Ansicht von Herrn K. F. bereits mündlich vorliegenden Verträge diene, sei noch ausständig gewesen. Diese Schriftstücke seien am 4. April 1996 unterschrieben worden. Dieser Sachverhalt sei dem FA bereit im Schreiben vom 5. März 2002 von der steuerlichen Vertretung der Bw. dargestellt und durch das Schreiben von RA Dr. V. vom 30. November 2001 erhärtet worden.

Mit dem an die Abgabenbehörde II. Instanz gerichteten Schreiben vom 17. Juli 2002 erstellte die steuerliche Vertretung der Bw. einen Auszug aus den Stundenaufzeichnungen für die Monate Jänner bis Februar 1996 im Zusammenhang mit den Anteilsverkäufen:

Datum	Stunden	
03.01.1996	0,50	
09.01.1996	1,00	
10.01.1996	3,50	
12.01.1996	<u>4,00</u>	9,00
02.02.1996	1,00	
06.02.1996	3,00	
12.02.1996	2,00	
13.02.1996	<u>3,00</u>	9,00
21.02.1996	2,00	
27.02.1996	2,50	

28.02.1996 2,00
29.02.1996 4,00 10,50

Laut steuerlicher Vertretung gehe aus dieser Aufstellung hervor, dass bis zum 13. Februar 1996 laufend Beratungsstunden angefallen seien, wogegen danach ein größerer Zwischenraum von mehr als einer Woche gewesen sei. Dies bestärke, dass spätestens zu diesem Datum die Angelegenheit betreffend die Willensbildung insoweit abgeschlossen gewesen sei, dass nur mehr etwaige formale Ausfertigungen und Abschlussarbeiten zu erledigen gewesen seien.

In dem an die Abgabenbehörde II. Instanz gerichteten Schreiben vom 23. Juli 2002 gab RA Dr. V. an, dass er den Kanzleidurchschlag seines damaligen Schreibens vom 11. Dezember 1995 in seinem Handakt nicht mehr auffinden könnte. RA Dr. V. sei sich sicher, dass die erste Seite dieses Schreibens (siehe Akt Seite 52) eine tatsächlich von ihm abgesandte Korrespondenz darstelle. Die Vereinbarung (undatiert, siehe Akt Seite 53ff) sei seiner Erinnerung nach im Postweg unterfertigt worden. Die Verkäufer seien nie bei ihm in der damaligen Kanzlei in Krems gewesen, Dr. V. habe einige Male die Firmenräume [der Verkäufer] in Korneuburg aufgesucht.

i) Niederschrift mit Herrn K. F.

Am 27. August 2002 gab Herr K. F. vor dem Referenten dieser Berufungsentscheidung niederschriftlich an:

Er sei Gesellschafter und Geschäftsführer der F.-GmbH gewesen, die in die Bw. umgewandelt wurde. Herr K. F. habe das Rauchfangkehrergeschäft mit 49 Jahren als Branchenfremder erworben. Das Geschäft sei gut gegangen, da er den Kehrbezirk von anderen Rauchfangkehrern dazu bekommen habe. Er sei damals branchenfremd gewesen und habe daher bei der Rauchfangkehrerinnung die Prüfungen nachgeholt. Sein Sohn Dr. K. F. habe zwar ebenfalls die Meisterprüfung gemacht, habe jedoch schließlich den Beruf des Rechtsanwaltes gewählt.

Wegen seiner Erkrankung (Morbus Bechterew) habe Herr K. F. keine Leitern mehr steigen können und daher das Rauchfangkehrergeschäft verkaufen müssen. Er habe eine Annonce mit dem Kaufpreis S 10 Mio. aufgegeben. Bei der Bemessung des Kaufpreises sei er von der branchenüblichen Formel, nämlich dem 1,5- bis 3-fachen Jahresumsatz ausgegangen. Auf Grund dieser Annonce habe sich RA Dr. V. gemeldet, der als Treuhänder aufgetreten sei. Herr K. F. wisse bis heute nicht, wer das Geschäft tatsächlich gekauft hat.

RA Dr. V. habe sich von der steuerlichen Vertretung von K. F. die Bilanzen vorlegen lassen und sei mit dem Kaufpreis S 10 Mio. einverstanden gewesen. Herr K. F. habe dann das schriftliche Anbot von RA Dr. V. vom 11. Dezember 1995 erhalten.

Herr K. F. könne sich nicht erinnern, ob dieses Schreiben (Akt 1996 Seite 52) aus mehreren Seiten bestand. Laut Herrn K. F. sei die undatierte Vereinbarung (Akt 1996 Seite 53ff) dem Schreiben nicht beigelegt.

RA Dr. V. habe dann Herrn K. F. angerufen und gesagt, er müsse nach Rückkunft aus seinem Urlaub Anfang Jänner 1996 noch etwas mit ihm besprechen. Nachdem er nichts mehr von RA Dr. V. gehört habe, habe Herr K. F. kurz vor dem 7. Jänner 1996 in dessen Kanzlei angerufen. Die Kanzlei habe ihm mitgeteilt, dass RA Dr. V. wegen Diebstahl des Passes und schlechter Wetterverhältnisse in den USA festseitzte und daher erst verspätet zurückkommen werde. RA Dr. V. habe ihn dann zwischen dem 15. und 20. Jänner angerufen und gesagt, sie müssten sich persönlich zusammensetzen. RA Dr. V. sei dann zwei oder drei Tage später zu K. F. in das Büro gekommen und sie hätten es dann fix gemacht. RA Dr. V. hätte Herrn K. F. gesagt, dass die Rauchfangkehrerinnung keine GmbH wolle und auf einer Personengesellschaft bestehne. RA Dr. V. habe daher gewollt, dass die Verkäuferseite vor dem Verkauf auf eigene Kosten in eine Kommanditgesellschaft umgründe. Herr K. F. sei damit einverstanden gewesen.

Herr K. F. könne sich nicht mehr genau erinnern, wann die undatierte Vereinbarung unterschrieben wurde. Diese Vereinbarung sei jedoch in den Kanzleiräumlichkeiten des Notars Dr. T. unterschrieben worden. Dr. T. habe gesagt, dass er sich für die Umgründung noch vorbereiten müsse, da er dies nicht täglich mache. Es sei auch ein Vertrag mit Herrn B. notwendig gewesen, der bei Herrn K. F. Rauchfangkehrermeister gewesen sei und der nun Geschäftsführer in der zu gründenden KG werden wollte. Herr K. F. denke, dass die Unterzeichnung dieser Vereinbarung in den Kanzleiräumlichkeiten von Dr. T. nach dem 20. Jänner 1996 stattgefunden habe.

Herr K. F. sei der Meinung, dass die Willensbildung unmittelbar nach Rückkehr von RA Dr. V. stattgefunden habe. Sie hätten noch darüber gefeilscht, wer die Kosten der Umgründung von ca S 50.000,00 zahlen sollte. Der Kaufpreis von S 10 Mio. sei jedoch damals nicht mehr zur Diskussion gestanden, weil er nicht zu teuer war. Es sei nur um die Kosten der Umgründung gegangen. Herr K. F. und Dr. V. seien sich dann am selben Tag bezüglich Kaufpreis S 10 Mio. und Tragung der Kosten der Umgründung durch K. F. einig gewesen. Dies sei mit Handschlag bekräftigt worden. Das alles sei an dem Tag passiert, als RA Dr. V. nach seiner Rückkunft zu K. F. in das Büro kam.

Betreffend Punkt IV, dritter Absatz, der undatierten Vereinbarung (Akt 1996, Seite 54) gab Herr K. F. an, dass bei dem Kaufpreis noch Rückstellungen zu berücksichtigen gewesen seien und der Umstand, dass vor dem Verkauf schon Geld aus dem Unternehmen entnommen worden sei. Auch wenn der bezahlte Kaufpreis dann letztendlich weniger als S 10 Mio war, würde sich aus diesen Vorwegentnahmen und der Berücksichtigung der Rückstellungen doch ein Kaufpreis von insgesamt S 10 Mio ergeben. An die Teilbeträge könne er sich nicht mehr erinnern.

Zu den Unterschriften auf der undatierten Vereinbarung, Akt 1996 Seite 54 Rückseite, gab Herr K. F. an:

Links:

sein Sohn (Dr. K. F.),
Herr K. F. selbst,
seine Frau (H. F.),
seine Tochter (Mag. M. F.);

Rechts:

Diese Unterschrift kenne Herr K. F. nicht.

Herr K. F. habe das damals nicht so ernst genommen, da man bei einem Notar gewesen sei, der sich dabei auskennen müsste. Er könne sich nicht erinnern, ob RA Dr. V. bei den Unterschriften anwesend war. Er vermute auch, dass RA Dr. V., die von der Familie F. unterfertigte Vereinbarung zugeschickt worden sei. Es könne aber auch sein, dass RA Dr. V. anwesend war. Diesbezüglich könne er sich aber nicht mehr genau erinnern.

Herr K. F. sei mindestens ein- oder zweimal beim Notar Dr. T. gewesen. Wie er das erste Mal beim Notar war, habe sich dieser das Ganze einmal angeschaut und gesagt, die vier Gesellschafter der F.-GmbH müssen kommen und ihre Ausweise mitnehmen. Bei der ersten Unterredung beim Notar sei nach Erinnerung von Herrn K. F. auf jeden Fall sein Steuerberater Herr K. dabei gewesen, er glaube auch RA Dr. V. Ob die drei anderen Gesellschafter der F.-GmbH anwesend waren, wisse er nicht mehr. Herr K. F. sei sich aber sicher, dass bei der ersten Unterredung nichts unterschrieben worden sei.

Herr K. F. betonte, dass die Kaufparteien bei dieser ersten Unterredung beim Notar schon über den Kaufpreis S 10 Mio. und die Übernahme der Umgründungskosten durch die Verkäufer, einig gewesen seien. Die Unterfertigung der undatierten Vereinbarung sei dann später geschehen. Die Familie habe ihre Ausweise mitnehmen müssen, seine Tochter sei sogar eigens aus Wien angereist. Herr K. F. betonte jedoch noch einmal, dass die Einigung

bereits früher beim Gespräch mit Dr. V. in seinem Büro festgestanden sei. Dies werde deshalb betont, weil, wäre die Einigung nicht bereits vor dem ersten Termin beim Notar festgestanden, hätte dieser Notarstermin noch mehr Geld gekostet. Der Steuerberater Herr K. hätte K. F. damals noch vertröstet, dass sie bei einer Umgründung doch neun Monate Zeit hätten.

Auf Vorhalt des Aktes 1996 auf Seite 54, Punkt V der Vereinbarung, gab Herr K. F. an, dass der Satz "Die Übergabe des Betriebes erfolgt mit 1.4.1996." deshalb durchgestrichen sei, weil die Parteien eine Betriebsübergabe rückwirkend mit 1. Jänner 1996 wollten.

Auf die Frage, warum dann im Entwurf das Datum 1.4.1996 stand, gab Herr K. F. an, dass sie vermutlich zu diesem Datum die Vereinbarung gemacht haben. Herr K. F. gab noch weiters an, dass das Datum 1.4.1996 vermutlich deshalb dort stand, weil der Notar gesagt habe, sie würden vor dem April nicht fertig werden.

Herr K. F. sei der Meinung, dass eine Vereinbarung bzw. Einigung auch mündlich stattfinden könne und verweise nochmals auf sein Gespräch mit RA Dr. V. in seinen Büroräumlichkeiten nach der Rückkunft von Dr. V. und vor dem ersten Termin beim Notar. Bei dieser Unterredung sei der Kaufpreis S 10 Mio. und die Tragung der Kosten der Umgründung durch die Verkäufer mit Handschlag besiegelt worden. Bereits zuvor habe der Steuerberater gesagt, der Verkauf werde mit Stichtag 1. Jänner 1996 abgewickelt. Nach Meinung von Herrn K. F. sei RA Dr. V. der Übergabetermin 1. Jänner 1996 egal gewesen bzw. er habe dagegen keine Einwände gehabt.

K. F. sei damals der Geschäftsführer der Fischer GmbH gewesen und seine Kinder und seine Frau (die drei anderen Gesellschafter der F.-GmbH) hätten sich auf ihn verlassen und gesagt, er solle das so machen.

j) Weiterer Schriftsatz Bw.

Im Schriftsatz vom 7. Mai 2003 brachte die Bw. in Vorbereitung zur mündlichen Berufungsverhandlung vor, dass Herr K. F. gemeinsam mit den drei anderen Familienmitgliedern als Gesellschafter die F.-GmbH betrieben habe, welche das Rauchfangkehrergewerbe ausgeübt habe. Aus gesundheitlichen Gründen habe Herr K. F. einvernehmlich mit seinen Gesellschaftern beschlossen, Ende des Jahres 1995 das Unternehmen zu verkaufen. Auf ein Inserat habe sich RA Dr. V. als Kaufinteressent gemeldet. Dieser habe ihm mit 11. Dezember 1995 ein schriftliches Kaufanbot in der Höhe von S 10 Mio. vorgelegt. Diverse Gespräche zwischen Herrn K. F. senior und Dr. V. hätten Mitte Jänner 1996 in einer (mündlichen) Kaufvereinbarung mit sämtlichen essentiellen Bestandteilen, nämlich auf der einen Seite das gesamte

Unternehmen als Kaufgegenstand und auf der anderen Seite der Kaufpreis, nämlich S 10 Mio. Es sei auch einvernehmlich vereinbart worden, dass aus gewerberechtlichen Gründen die GmbH in eine KG umzogründen sei, da § 102 der GewO in der damals geltenden Fassung vorsehe, dass das Handwerk des Rauchfangkehrergewerbes nur von natürlichen Personen oder Personengesellschaften des Handelsrechtes, deren persönlich haftende Gesellschafter natürliche Personen sind, ausgeübt werden dürfe.

Ohne diese Umgründung hätte das Gewerbe somit nicht fortgeführt werden können. Da sich die formelle Umsetzung der getroffenen Vereinbarung in der Folge verzögert habe, habe Dr. V. auf der schriftlichen Unterfertigung des mündlich Vereinbarten bestanden, was schlussendlich im Februar zu einem – von Dr. V. verfassten – schriftlichen Kontrakt zwischen Dr. V. auf der einen Seite als Käufer und den ehemaligen Gesellschaftern der GmbH als Verkäufer geführt habe. Es sei festgehalten worden, dass nach erfolgter Umgründung der genannten Gesellschaft eine Kommanditgesellschaft [bzw.] die Kommanditanteile veräußert bzw. erworben werden sollten, wobei als Komplementär der [damals] im Angestelltenverhältnis der GmbH befindliche Rauchfangkehrermeister B. hinzugetreten sei. Zur Dokumentation des Umstandes, dass der steuerrechtlich maßgebliche wirtschaftliche Übergang vereinbarungsgemäß schon per 1.1.1996 erfolgt sei, sei in Punkt 4 der Vereinbarung eine ausführliche Regelung festgehalten worden, worin ausdrücklich festgehalten sei, dass alle anfallenden Aktiva und Passiva ab 1.1.1996 dem Käufer zuzurechnen seien und der Verkäufer nur noch in der Übergangsphase Jänner bis März 1996 gegen eine erfolgsunabhängige Vergütung die Geschäfte geführt habe, was eine durchaus übliche Vorgangsweise zur Wahrung der Kontinuität bei Betriebsübergaben darstelle. In diesem Zusammenhang sei Punkt V der von Dr. V. verfassten schriftlichen Vereinbarung, der laute, die Übergabe des Betriebes erfolge mit 1.4.1996, gestrichen worden, da der wirtschaftliche Übergang des Unternehmens vereinbarungsgemäß am 1.1.1996 erfolgt sei und die Tätigkeit von "Herrn B." [gemeint offenbar: K. F.] bis 1.4.1996 bereits oben festgehalten worden sei. Damit sei auch sonst klar, dass "Herr B." mit 1.4.1996 auch als Angestellter ausscheide, was für Dr. V. ebenso wie die formellen Verträge erreicht werden sollte. Diese Vereinbarung sei von den vier GmbH-Anteilseigentümern und dem Erwerber Dr. V. unterfertigt worden.

"Herr B. sen." habe sohin für die Gesellschafter der GmbH bereits im Jänner 1996 mit Dr. V. vereinbart, dass die Verkäufer und Dr. V. als Käufer nach – aus gewerberechtlichen Gründen erforderlicher Umgründung der genannten Gesellschaft in eine Kommanditgesellschaft – die Kommanditanteile übertragen werden, wobei als Komplementär der damals im Angestelltenverhältnis der GmbH befindliche Rauchfangkehrermeister B. hinzugetreten sei. Die Umgrün-

dung in eine KG sei gewählt worden, da § 102 GewO in der damals geltenden Fassung vorsehe, dass das Handwerk des Rauchfangkehrergewerbes nur von natürlichen Personen oder Personengesellschaften des Handelsrechtes, deren persönlich haftende Gesellschafter natürliche Personen sind, ausgeübt werden dürfe. Ohne diese Umgründung hätte sohin das Gewerbe nicht fortgeführt werden dürfen.

Fraglich sei, ob die Halbsatzbegünstigung für Veräußerungsgewinne im Sinne des § 37 EStG 1988 in der bis einschließlich 14. Februar 1996 gültigen Fassung zustehe. Unter Veräußerung im Sinne des § 24 [auf den der durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 eingefügte § 124a Z 4 EStG 1988 Bezug nimmt] sei jede entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf eine andere Person zu verstehen. Sie ziehe eine abschließende Besteuerung bei Beendigung der Zurechnung des Betriebes oder Teilbetriebes an eine bestimmte Person nach sich, von der vor allem bisher nicht aufgedeckte stille Reserven erfasst werden (unter Hinweis auf VwGH 24.9.1996, 95/13/0290). Für die Frage, ob im Falle der Übertragung des Betriebes ein entgeltliches oder ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliege, sei allein der Übergabsvertrag, im vorliegenden Fall der Kaufvertrag maßgebend. Dabei komme es aber nicht auf die formale Gestaltung (Bezeichnung des Vertrages als Kaufvertrag), sondern im dortigen Fall allein darauf an, ob Unentgeltlichkeit das "Handeln des Unternehmens" über eigenes bestimmt hat (unter Hinweis auf VwGH 19.10.1987, 86/15/0097). Wenngleich sich dieses Erkenntnis primär mit der Entgeltlichkeit eines Rechtsgeschäftes auseinandersetze, sei daraus eindeutig zu erkennen, dass es beim zugrundeliegenden Verpflichtungsgeschäft nicht auf die formale Gestaltung ankommen könne. Daraus folge für den vorliegenden Fall, dass für die Übertragung des Rauchfangkehrerbetriebes die mündlich getroffene Vereinbarung entscheidungswesentlich sei und nicht die Einbringung der GmbH-Anteile in eine KG und die anschließende Veräußerung als Notariatsakt bereits vorliegen müsse. Der Veräußerungsgewinn entstehe somit in dem Zeitpunkt, in dem der Betrieb übergeben wird, das sei der Tag, an dem Besitz, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen bzw. an dem der Erwerber den Betrieb auf seine Rechnung und Gefahr führe (unter Hinweis auf Doralt, Rz. 76 zu § 37 EStG). Werde ein Mitunternehmeranteil übertragen, trete Gewinnrealisierung in dem Zeitpunkt ein, in dem vertragsgemäß die Übertragung der Gesellschaftsrechte wirtschaftlich wirksam würden (unter Hinweis auf VwGH 6.4.1995, 94/15/0194). Nicht maßgeblich sei der Zeitpunkt, in dem das formale Rechtsgeschäft abgeschlossen wird (unter Hinweis auf VwGH 21.10.1986, 86/14/0021).

Die ausführliche Regelung des Punktes 4 der zwischen den Vertragspartnern getroffenen Vereinbarung bestimme, dass alle anfallenden Aktiva und Passiva ab 1.1.1996 dem Käufer

zuzurechnen seien, der Verkäufer nur noch in der Übergangsphase Jänner bis März 1996 gegen erfolgsunabhängige Vergütung die Geschäfte führe. Daraus gehe eindeutig hervor, dass mit der Übergabe des Betriebes am 1.4.1996 (vor Dr. V.) lediglich die abschließende Übergabe der Geschäftsführung durch Herrn K. F. gemeint gewesen sei, unabhängig davon, dass der steuerrechtlich maßgebliche wirtschaftliche Übergang schon zum 1.1.1996 schriftlich erfolgt sei.

Hinsichtlich des Fakts, dass zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses formal eine GmbH bestanden habe, werde festgehalten, dass bereits vom Beginn der Vertragsverhandlungen an klar gewesen und im Jänner 1996 auch vereinbart worden sei, dass die F.-GmbH in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt und nach erfolgter Umwandlung das Unternehmen als Ganzes veräußert werden sollte. Somit sei das Unternehmen als Ganzes Gegenstand des Kaufvertrages. Ziel sei die Weiterführung des Gesamtbetriebes gewesen.

Laut VwGH vom 3.7.1968, 1516/66 liege die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen übernimmt. Dabei müssten nicht alle zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, welche die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden und den Erwerber mit ihrem Erwerb in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen. Dies sei im vorliegenden Fall eindeutig gegeben: Der Betrieb sei mit seinen wesentlichen Geschäftsgrundlagen übertragen worden, zumal der bisherige Geschäftsführer K. F. sich krankheitsbedingt außer Stande sah, den Betrieb fortzuführen (unter Hinweis auf VwGH 21.11.1990, 90/13/145).

Hinsichtlich des im Abgabenrecht grundsätzlich geltenden Grundsatzes des Rückbeziehungsverbotes dürfe auf die VwGH-Erkenntnisse 18.2.1954, 1446/51, und 3.5.1983, 82/14/277, verwiesen werden, welchen bestimmen würden, dass der Grundsatz des Rückbeziehungsverbotes naturgemäß keine Wirkungen auszulösen vermöge, wenn und soweit gesetzliche Bestimmungen ausdrücklich oder aus den Zusammenhängen schlüssig erkennbar eine rückwirkende Gestaltung zulassen würden. Solche Bestimmungen sehe hier das Umgründungssteuerrecht vor. In diesem Zusammenhang sei nochmals festzuhalten, dass es vorrangig nicht auf die formale Gestaltung eines Vertrages ankomme, sondern darauf, was Ziel des Vertrages sei.

So bestimme auch § 21 BAO, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich sei. Faktum sei, dass die Formen des Zivilrechts nicht zur Umgehung steuerrechtlicher Vorschriften, sondern rein zur Erreichung des

wirtschaftlichen Zielen, nämlich der Übertragung des Gesamtbetriebes ab 1.1.1996 beansprucht worden seien.

Dass die Umgründung nicht zum Missbrauch rechtlicher Formen sei, sei auch daraus zu ersehen, dass auch Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung gemäß § 37 Abs. 4 Z 2 lit. a [EStG 1988] dem Hälftesteuersatz unterliegen würden, wobei diese Regelung sowohl vor Einführung des Strukturanpassungsgesetzes als auch danach gegolten habe. Eine Qualifikation als Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung hätte sohin zum gleichen steuerlichen Ergebnis geführt und wäre vom Zeitpunkt unabhängig gewesen. Es wäre daher für die Abgabepflichtigen ein Leichtes gewesen, vorerst die Abtretung an die Käufer vorzunehmen, wobei anschließend vom Käufer die Umgründung erfolgen hätte können. Es sei jedoch der Kauf des Unternehmens in den rechtlich zulässigen und erforderlichen Formen ab 1.1.1996 im Jänner 1996 vereinbart worden, sodass diese - für die Verkäufer steuerlich im Ergebnis gleich zu behandelnde – Übertragungsform ausgeschieden sei.

Es werde daher weiterhin beantragt, den angefochtenen Bescheid über die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1996 zu beheben und den halben Steuersatz auf den Veräußerungsgewinn bei allen Beteiligten anzuwenden.

k) Mündliche Berufungsverhandlung

Der Beteiligte K. F. ließ sich durch ärztliches Attest entschuldigen, die anderen Kommanditisten Dr. K. F., H. F. und Mag. M. F. sind trotz Ladung nicht zur mündlichen Berufungsverhandlung erschienen. Die steuerlichen Vertreter der Bw. brachten ergänzend vor, dass der Hälftesteuersatz des § 37 EStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz zustehe. Aus dem Datum 1.4.1996 in der undatierten Vereinbarung gehe hervor, dass Herr K. F. bis zu diesem Datum die Geschäfte leiten sollte und zwar aus den vorgegebenen gewerberechtlichen Gründen. Aus dem damaligen undatierten Vertrag ergebe sich aus mehreren Punkten - so etwa Punkt II und Punkt IV, zweiter Absatz - , dass die Übertragung des Unternehmens als Ganzes jedenfalls zum 1.1.1996 vereinbart worden sei, was letztlich auch tatsächlich in dieser Form durchgeführt und auch steuerlich erklärt worden sei. Zum Beweis werde der andere steuerliche Vertreter angeführt. Herr K. brachte vor, es sei immer die Intention gewesen, den wirtschaftlichen Erfolg per 1.1.1996 auf die Erwerber zu übertragen. Die Umgründung sei aus den bereits geschilderten Gründen gewerberechtlicher Natur erforderlich gewesen. Die Vorgeschichte habe bereits im November bzw. Dezember 1995 begonnen, bereits zu diesem Zeitpunkt hätten konkrete Verhandlungen stattgefunden. Der steuerliche Vertreter habe immer auf eine Entscheidung vor dem 15. Februar 1996 gedrängt. Es sei dabei nicht um den Formalakt der Umgründung gegangen, sondern dass eine Willens-

einigung der beiden Vertragsparteien bereits vor dem 15. Februar 1996 stattfinde. Herr K. F. habe sich daher auch bemüht im Hinblick auf diesen Termin die Verhandlungen voranzutreiben. Nach den Zeitaufzeichnungen des steuerlichen Vertreters seien etwa ab dem 13. Februar 1996 die Kontakte abgebrochen und erst danach hätten sich wieder häufigere Besprechungen mit Herrn K. F. ergeben. Betreffend die Stundenaufzeichnungen werde auf das Schreiben an die Abgabenbehörde II. Instanz vom 17. Juli 2002 verwiesen. Der steuerliche Vertreter könne sich auch daran erinnern, dass im Februar 1996, vor dem Stichtag 15.2., ein Anruf von Herrn K. F. gekommen sei, mit dem sinngemäßen Wortlaut: "Jetzt haben wir endlich eine Einigung gefunden". Herr K. F. sei seit langer Zeit Klient und habe den steuerlichen Vertreter über derartige Schritte immer auf dem Laufenden gehalten. Das sei auf alle Fälle vor dem 13. Februar 1996 gewesen. Der steuerliche Vertreter möchte auch die Aussagen von Herrn K. F. im Protokoll vom 27. August 2002 bestätigen, wonach es nicht mehr um den Kaufpreis gegangen sei, sondern nur mehr, wer die Kosten der Umgründung trage.

Der Finanzamtsvorstand als Vertreter des FAes brachte vor, dass man auf Seiten der Abgabenbehörde nicht glücklich mit der rückwirkenden Gesetzesänderung gewesen sei. Herr K. F. habe ihn diesbezüglich telefonisch einige Male kontaktiert, er dürfte durch seinen Sohn bereits über Vorinformationen hinsichtlich der geplanten Gesetzesänderung verfügt haben. Seitens des FAes sei Herr K. F. wiederholt aufgefordert worden, konkrete Nachweise bezüglich der erfolgten Willenseinigung zu erbringen. Herr K. F. sei auch im Zuge der Berufungsgerledigung mehrmals aufgefordert worden, konkrete Nachweise zur Willenseinigung zu erbringen. Es werde weiters auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung (Stellungnahme vom 26. Jänner 2001, Akt 1996 Seite 61) verwiesen. Zumal ein Unternehmenserwerber möglichst rasch in alle Rechte und Pflichten des Unternehmens eintreten würde, gehe das FA in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon aus, dass die Vereinbarung in ihren Punkten IV und V Regelungen treffe, die auf eine zeitliche Nähe in ihrer Erstellung zum 1.4.1996 als Tag der vereinbarten Betriebsübergabe hinweisen. Dies decke sich auch mit dem Hinweis des Steuerberaters gegenüber Herrn K. F. sen., man habe nach dem Umgründungssteuerrecht noch neun Monate Zeit. Mit Notariatsakt und Beurkundung vom 4. April 1996 sei unter Anwesenheit aller Eigner der F.-GmbH. und der mit selbem Tag zu gründenden Bw. die Errichtung einer KG beschlossen und in Form einer Generalversammlung das gesamte Unternehmen der GmbH. auf die KG (die Bw.) übertragen worden. In keinem der beiden Dokumente sei in irgendeiner Weise erwähnt, dass bereits eine durch mündliche Willensbildung errichtete Kommanditgesellschaft vorhanden sei. Insofern gehe das FA von deren Nichtvorhandensein aus. Der Vertreter des FAes legte als Beweismittel ein Kalenderblatt

vom Februar 1996 in Ablichtung vor, aus dem eine Terminvereinbarung mit Herrn K. F. betreffend Abklärung der Veräußerungsangelegenheit, zum 21. Februar 1996, sohin sechs Tage nach dem 15. Februar 1996 ersichtlich sei. Eine Ablichtung des Kalenderblattes wurde zum Akt genommen.

Dazu brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass Herr K. F. als Rauchfangkehrer nicht juristisch gebildet sei. Laut dessen Aussage in der mit ihm aufgenommen Niederschrift habe er sich auf den Notar verlassen. Auch Dr. T. habe sich als Notar mit den Bestimmungen des Umgründungssteuerrechtes erst näher auseinandersetzen müssen. Herr K. F. habe jedenfalls das unterschrieben, was ihm vom Notar vorgelegt wurde. Es sei die Übertragung des Unternehmens vereinbart gewesen, die Form der Übertragung habe nur eine untergeordnete Rolle gespielt.

Die in der mündlichen Berufungsverhandlung getätigten Aussage des Zeugen Dr. V. ist in Punkt 2 des Erörterungsteiles dieser Berufungsentscheidung wiedergegeben.

In seinem Schlusswort führte der Vertreter des FAes aus, dass es dem FA nicht gelungen sei, entsprechende Unterlagen und Beweise von Herrn K. F. bzw. seinem Steuerberater zu erhalten, die für einen Verkauf vor dem 15. Februar 1996 sprechen würden. Dieser Vorgang sei für das FA nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden.

Die steuerlichen Vertreter der Bw. führten abschließend aus, dass es für sie und die Familie F. stets klar gewesen sei, dass die Steuerbegünstigung des § 37 zur Anwendung kommen müsse. Ausschlaggebend sei gewesen, dass das Unternehmen zum 1.1.1996 übertragen werden soll. Wie auch die Zeugenaussage bestätigt habe, habe der Kauf bereits vor dem 15. Februar 1996 stattgefunden. Das Beweisverfahren habe noch Ergänzungen zu Tage gebracht. So sei es etwa neu gewesen, dass bereits ein Entwurf vorlag, demzufolge der Betriebsübergang lt. Aussage Dr. V. mit 20.1. erfolgen sollte. Dr. V. habe ausreichend dargestellt, dass der Kaufabschluss im Januar 1996 zustande gekommen sei.

Der Senat hat über die Berufung erwogen:

1. Schriftliche Unterlagen

Die F.-GmbH wurde laut offenem Firmenbuch mit Gesellschaftsvertrag vom 6. Oktober 1987 gegründet. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 4. April 1996 erfolgte die Umwandlung gemäß §§ 1 ff UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der Bw. in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft. Die F.-GmbH ist aufgelöst und gelöscht. Letzte Gesellschafter waren Herr K. F., Frau H. F., Herr Dr. K. F. und Frau Mag. M. F. zu je vier gleichen Teilen. Die Stamm-

einlage von S 500.00,00 war zur Hälfte einbezahlt. Der Anteil der vier Gesellschafter an der Stammeinlage betrug je S 125.000,00, hierauf einbezahlt je S 62.500,00.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 1995 teilte Rechtsanwalt Dr. V. der F.-GmbH Folgendes mit (Akt 1996 Seite 52).

"Betrifft: Erwerb Ihres Unternehmens

Sehr geehrter Herr F.! Sehr geehrte Frau F.!

Im Auftrage meines Mandanten biete ich für den Erwerb 100% Stammanteile der F. GmbH

S 10,000.000,00

(In Worten: Schilling 10 Millionen)

Einen Finanzierungsnachweis bin ich in der Lage, Ihnen bis Ende der Woche vorzulegen. Sollte dieses Anbot Ihre Zustimmung finden, so wäre die Vorgangsweise so, dass ich für meinen Mandanten treuhändig die Stammanteile erwerbe. Sie haben mir gegenüber angedeutet, dass familienintern vorangehend eine Umschichtung der Stammanteile von Ihren Kindern auf Sie stattfinden müsste. Vertraglich könnte meines Erachtens dies unmittelbar aufeinander erfolgen."

Wie bereits festgestellt, wurde seitens der Bw. im Berufungsverfahren mehrfach vorgebracht, dass von diesem Schreiben nur diese erste Seite auffindbar sei. Der Verfasser dieses Schreibens, RA Dr. V. selbst, teilte der Abgabenbehörde II. Instanz im Brief vom 23. Juli 2002 mit, dass er den Kanzleidurchschlag und damit die zweite Seite nicht mehr in seinen Handakten auffinden könne. Erst in der mündlichen Berufungsverhandlung am 22. Mai 2003 wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. das Schreiben des Dr. V. vom 11. Dezember 1996 im Original vorgelegt. Eine Kopie wurde zum Akt genommen, die zweite Seite lautet:

"Ich schlage vor, daß ich mich gegebenenfalls mit Ihrem Herrn Sohn ins Einvernehmen setzen werde, damit dieser den familieninternen Vertrag und ich den darauf basierenden Abtretungsvertrag an mich errichte. Die Abwicklung könnte im Lauf der nächsten Woche stattfinden. Da ich zwischen 23.12.1994 und 9.1.1995 auf Urlaub im Ausland bin, wäre dies sicherlich zweckdienlich.

[Grußformel und Handzeichen]"

Gemäß § 102 Abs. 1 GewO 1994 darf – mit Geltung auch für das berufungsgegenständliche Jahr 1996 - das Handwerk der Rauchfangkehrer nur von natürlichen Personen oder Personengesellschaften des Handelsrechtes, deren persönlich haftende Gesellschafter natürliche Personen sind, ausgeübt werden. Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind in dieser Aufzählung nicht enthalten. Vor diesem gewerberechtlichen Hintergrund ist somit das Vorbringen der Bw. nachvollziehbar, dass zur erfolgreichen Abwicklung des Verkaufs des Rauchfangkehrerunternehmens zuerst die Rechtsform von einer Gesellschaft mit beschränkter

Haftung (F.-GmbH) in eine Personengesellschaft des Handelsrechtes, im vorliegenden Fall eine Kommanditgesellschaft, geändert werden musste. Zu diesem Zweck wurde die Bw. gegründet.

Die Bw. wurde laut Firmenbuch mit Gesellschaftsvertrag vom 4. April 1996 gegründet und ist durch Umwandlung gemäß §§ 1 ff UmwG aus der o a F.-GmbH hervorgegangen. Die Eintragung der Bw. im Firmenbuch erfolgte am 1. Oktober 1996, der Antrag auf Neueintragung der Firma ist laut Firmenbuchauszug am 25. April 1996 beim Firmenbuchgericht eingelangt. Zu Beginn war Herr B. persönlich haftender Gesellschafter. Die vormaligen Gesellschafter der gelöschten F.-GmbH, nämlich Herr K. F., Frau H. F., Herr Dr. K. F. und Frau Mag. M. F., waren zu Beginn an der Bw. jeweils als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von je S 62.500,00 beteiligt.

In der vor dem Notar Dr. T. am 4. April 1996 aufgenommenen Niederschrift über die Generalversammlung der F.-GmbH (Arbeitsbogen Seite 45 bis 49) wurde die Errichtung der Bw. und die Übertragung des Vermögens der F.-GmbH auf die Bw. nach den Vorschriften des Dritten Abschnittes Umwandlungsgesetzes auf Grundlage der Bilanz zum 31. Dezember 1995 und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikel II UmgrStG beschlossen.

Die Übertragung des gesamten Vermögens der F.-GmbH an die Bw. erfolgte im gesonderten Übertragungsvertrag vom 4. April 1996 (AB Seite 50 bis 52) gemäß Umwandlungsbilanz zum 31. Dezember 1995 mit dem Tag dieses Bilanzstichtages (Punkt Zweitens).

Im Gesellschaftsvertrag vom 4. April 1996 (AB Seite 53 bis 60) wurde der Beginn der Bw. mit 31. Dezember 1995 bestimmt, die Gesellschaft ist auf unbestimmte Dauer errichtet (Punkt IV).

Mit Beteiligungskaufvertrag vom 4. April 1996 (Akt 1996 Seite 38ff) verkauften Herr K. F., Frau H. F., Herr Dr. K. F. und Frau Mag. M. F. ihren Kommanditanteil von je S 62.500,00, zusammen S 250.000,00, an Rechtsanwalt Dr. V. Jeder der vier Kommanditisten schloss mit Dr. V. einen gesonderten, jedoch inhaltlich gleichen Vertrag ab (Akt 1996 Seite 38 bis 45 Rückseite). Verkaufsgegenstand war die Beteiligung der Kommanditisten an der Bw. (Punkt I Vertragsgegenstand). Der Kaufpreis betrug laut Punkt III des Vertrages je Anteil S 2.296,985,75 (alle vier Anteile zusammen somit S 9.187.943,00). Als Stichtag für den Übergang sämtlicher Rechte und Pflichten wurde der 31. Dezember 1995 als letzter Tag des letzten Geschäftsjahres vereinbart (Punkt IV Stichtag).

Die vier Beteiligungskaufverträge und alle anderen zitierten Urkunden vom 4. April 1996 (Niederschrift über die Generalversammlung der F.-GmbH, Übertragungsvertrag und Gesellschaftsvertrag der Bw.) wurden vom Notar am 18. April 1996 beim Finanzamt für Gebühren angezeigt.

Weiters existiert eine auf dem Briefpapier von Dr. V. verfasste nicht mit einem Datum versehene Vereinbarung (Akt 1996 Seite 53ff), abgeschlossen zwischen Herrn K. F., Frau H. F., Herrn Dr. K. F. und Frau Mag. M. F. einerseits und RA Dr. V. andererseits: In Punkt I dieser undatierten Vereinbarung wird festgestellt, dass Herr K. F., Frau H. F., Herr Dr. K. F. und Frau Mag. M. F. Gesellschafter der F.-GmbH sind und dass die genannten Personen beabsichtigen, diese Gesellschaft zu veräußern. Die vier genannten Personen kommen mit RA Dr. V. überein, nach erfolgter Umgründung der F.-GmbH in eine Kommanditgesellschaft, die Kommanditanteile zu veräußern bzw zu erwerben, wobei als Komplementär der derzeit im Angestelltenverhältnis der F.-GmbH befindliche Rauchfangkehrermeister B. hinzutritt. Laut Punkt II der Vereinbarung erfolgt der Erwerb der Stammanteile per 1.1.1996. Der Käufer erklärt, Kenntnis der Bilanz zum 31.12.1995 zu haben, wobei diese Bilanz Grundlage des Kaufvertrages ist. Gemäß Punkt III wird der Kaufpreis für den Erwerb der Gesellschaftsanteile der vier Gesellschafter mit S 10,000.000,00 festgestellt. [Zum weiteren Inhalt dieser Urkunde wird im Zuge der Beweiswürdigung (siehe unten) noch näher eingegangen werden.]

2. Weiterer Sachverhalt, Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung

Gemäß § 124a Z 4 EStG 1988 sind § 24 Abs. 4 und Abs. 6 und § 37, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 201/1996, erstmalig auf Vorgänge nach dem 14. Februar 1996 anzuwenden. Liegt dem Vorgang ein Rechtsgeschäft zu Grunde, so sind die vorgenannten Bestimmungen jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 201/1996 noch nicht anzuwenden, wenn das zugrundeliegende Rechtsgeschäft **nachweislich** vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen worden ist.

Zu welchem Zeitpunkt ein Rechtsgeschäft – im gegenständlichen Fall ein Kaufvertrag über einen in der Rechtsform einer GmbH bestehenden und erst in eine KG umzogründenden Rauchfangkehrerbetrieb - abgeschlossen worden ist, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage.

Die Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, hiebei 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 (VwGH 17.2.1999, 97/14/0059).

Zweifelsfrei ist der einen Gesellschaftsanteil an einer Kommanditgesellschaft betreffende Kaufvertrag grundsätzlich formfrei und kann demnach mit der Einigung der Parteien über die wesentlichen Vertragspunkte, nämlich über Kaufgegenstand und Preis, auch mündlich zu Stande kommen. Hingegen sind bei Abtretung von GmbH-Anteilen Formvorschriften einzuhalten. Unter Bedachtnahme auf die im Steuerrecht herrschende wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 BAO) erscheint jedoch im gegenständlichen Fall die Rechtsform des zu veräußernden Betriebes – zum maßgeblichen Zeitpunkt 15. Februar 1996 existierte ausschließlich die F.-GmbH, die bw. KG war noch nicht errichtet - nicht als entscheidungsrelevant.

Im Berufungsverfahren wurde wiederholt vorgebracht, bereits im Jänner 1996 habe mit Handschlag eine Einigung zwischen K. F. und Dr. V. als Treuhänder über den Verkauf des "Betriebes" stattgefunden. Dr. V. wies zunächst daraufhin, über keine genaueren Unterlagen zu verfügen bzw. machte er in seinen Schreiben vom 30. November 2001 (gerichtet an den steuerlichen Vertreter der Bw., siehe Punkt g der vorliegenden Berufungsentscheidung) keine exakten Zeitangaben bezüglich Abschluss des Kaufvertrages.

Entgegen der von der Bw. vertretenen Auffassung stellt dieses Schreiben nach Ansicht des Berufungssenates aus den nachfolgenden Gründen keinen ausreichenden Beweis dafür dar, dass ein mündlicher Vertragsabschluss vor dem 15. Februar 1996 erfolgt ist.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung am 22. Mai 2003 wurde RA Dr. V. als Zeuge befragt und sagte aus:

Dr. V. sei beauftragt worden, den verdeckten Unternehmenskauf zu versuchen. Auf Käuferseite habe man vorerst mit einem Kaufpreis von S 8 Mio. begonnen. Dr. V. sei dann einige Male bei der Familie F. gewesen und habe auch mit Frau H. F. verhandelt. Es habe sich alles zeitlich endlos dahingezogen. Herr K. F. habe dann den Kaufpreis auf S 10 Mio. hinaufgehendelt, es sei aber zunächst zu keiner tatsächlichen Annahme des Käuferanbotes gekommen. Die Annahme des Anbotes sei dann aus der Sicht von Dr. V. relativ überraschend gekommen. Den Beginn der Verhandlungen würde er im August und September 1995 ansiedeln. Bei Durchsicht seiner Handakten habe Dr. V. nunmehr einen Vertragsentwurf vorgefunden, in welchem der Übergabezeitpunkt mit "20.1.1996" festgelegt wurde. Das würde nach Erachten von Dr. V. zu seinem Anbotschreiben vom 11. Dezember 1995 passen. Dr. V. nehme auch an,

dass dieser Vertragsentwurf seinem Anbotschreiben an die Familie F. beigelegt gewesen sei. Dieser Entwurf würde auch darauf hinweisen, dass der Vertragsabschluss bereits im Dezember 1995 erfolgt sei. Wenn nicht Dezember, so sei es jedenfalls spätestens Mitte Januar, nach der Rückkehr von Dr. V. aus dem Urlaub gewesen. Es habe einige Besprechungen zur Findung eines entsprechenden Weges zur Durchführung der Unternehmensübergabe gegeben. Dass die Übergabe mit 1.1.1996 erfolgen sollte, sei immer klar gewesen. Der Mandant von Dr. V. sei an einer raschen Abwicklung interessiert gewesen. Seitens seines Mandanten sei die Finanzierung gesichert gewesen. Die Willensübereinstimmung über Kaufgegenstand und Kaufpreis sei zwischen Dr. V. und Herrn K. F. formlos erfolgt. Das sei schon mit einem Händedruck passiert und sie hätten gesagt, wir machen das so. Es sei schon eine sehr pointierte Situation gewesen. Die KG-Gründung habe damit dann nichts mehr zu tun gehabt. Der konkrete Durchführungsmodus sei kurzfristig erarbeitet worden. Die Verkaufsverhandlungen habe Dr. V. ausschließlich mit Herrn K. F. geführt. Frau H. F. sei gelegentlich anwesend gewesen.

Über Befragung, wann aus Sicht des Zeugens der Kauf des Unternehmens rechtsverbindlich war, gab Dr. V. an, das könne auf Grund seiner Unterlagen im Dezember 1995 gewesen sein. Relativ sicher sei dieser Zeitpunkt aber Mitte Januar 1996 nach seiner Rückkehr aus dem Urlaub gewesen. Herr K. F. habe Dr. V. angerufen und gesagt, er sei jetzt bereit, einen Vertrag abzuschließen. Dr. V. sei dann nach Korneuburg in dessen Betrieb gefahren, nachdem er sich bei seinem Mandanten noch rückversichert habe, dass alles passt. Zur undatierten Vereinbarung gab der Zeuge an, dass er sich nicht mehr daran erinnern könne, warum es eigentlich zu dieser gekommen ist. Wahrscheinlich wollte er eine bindende Vereinbarung aller Beteiligten und habe diese Vereinbarung dann den Verkäufern zugeschickt. Dr. V. wisse nicht mehr, ob die den Verkäufern zugesandte Vereinbarung von ihm bereits unterfertigt war, er nehme es aber an. Seiner Erinnerung nach sei diese Vereinbarung unterfertigt im Postweg an ihn zurückgekommen. Die Dominanz seiner Unterschrift würde auch dafür sprechen, dass seine Unterschrift die erste war. Von Dr. V. sei deshalb kein Datum beigefügt worden, weil diese Vereinbarung an die anderen Vertragspartner zur Unterfertigung übermittelt wurde. Diese Vereinbarung habe als Vorvertrag auch den Sinn gehabt, dem Herrn K. F. "die Rute ins Fenster zu stellen". Daher sei auch die Befristung laut Punkt VIII vorgesehen gewesen.

Über Vorhalt, aus welchem Grund in der undatierten Vereinbarung nicht auf den angeblich bereits erfolgten mündlichen Kaufabschluss Bezug genommen wurde, bzw. Punkt I und Punkt VIII im Widerspruch zu einem bereits im Januar erfolgten Kauf stehen, gab Dr. V. an, dass es zwischen Willensübereinstimmung und Ausarbeitung der Verträge schon einige Zeit

brauche. Dr. V. habe einerseits Druck machen wollen und andererseits aber wollte er genügend Zeit, um die Umgründung entsprechend vorzubereiten. Auch stehe es im Zusammenhang mit Punkt IV der Vereinbarung bzw. hätten die S 450.000,00 verrechnungstechnisch entsprechend Bedeutung. Dr. V. könne sich aber nicht mehr genau daran erinnern. Die Streichung des Punktes V der Vereinbarung sei seines Wissens deshalb erfolgt, weil das Unternehmen bereits mit 1.1.1996 übernommen worden sei. [Hinweis: Der mit dem handschriftlichen Kommentar "einvern. gestrichen" durchgestrichene Punkt V lautet: "Die Übergabe des Betriebes erfolgt mit 1.4.1996."] Dadurch, dass Herr K. F. für drei Monate entlohnt worden sei, sei wirtschaftlich gesehen auch der Betrieb zum 1.1.1996 übergeben worden.

Über Befragen des steuerlichen Vertreters der Bw. gab Dr. V. an, dass die handschriftlichen Vermerke zu Punkt V, VIII und IX von ihm stammen würden. Dr. V. habe diese Vereinbarung im Büro geschrieben und dann zu Herrn K. F. mitgenommen und sie dort gelassen. Diese Vereinbarung sei von Dr. V. höchstwahrscheinlich im Januar 1996 verfasst worden. Es sei bereits zu dem Zeitpunkt gewesen, wo man den genaueren Fahrplan bereits gekannt habe.

Über Befragen des Vertreters des FAes gab Dr. V. an, dass Herr K. F. von der Geschäftsführerin und Mitgesellschafterin Frau H. F. mündlich dazu autorisiert gewesen sei, die Verhandlungen durchzuführen und den Kaufabschluss zu tätigen. Die Mitwirkung der Kinder sei deshalb nicht erforderlich gewesen, weil bereits notarielle Abtretungsanbote vorgelegen seien. Die Mitwirkung der Kinder sei dann bei Umwandlung in die KG erforderlich gewesen, weil das Abtretungsangebot bezüglich der GmbH-Anteile damit gegenstandslos wurde.

Über Befragen, warum im Punkt VIII der Vereinbarung der 5.4.1996 gewählt wurde, gab Dr. V. an, dass er dazu im Moment nichts sagen könne. Über weiteres Befragen gab der Zeuge an, dass es sich bei dem Datumsvermerk "4.4.1996, 14.00 Uhr Dr. T." nicht um seine Handschrift handle. Dr. V. könne auch nicht sagen, wer diesen Vermerk angebracht hat. Dr. V. gehe davon aus, dass der Notariatstermin innerhalb der Frist bis 5.4. stattgefunden habe. Man habe mit dem Termin 5.4. knapp an die drei Monate Januar bis März laut Punkt I der Vereinbarung anschließen wollen, außerdem hätten noch die Verträge mit Herrn B. abgeschlossen werden müssen. Es sei damals allen beteiligten Personen klar gewesen, dass der Kauf unter Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung des Hälftesteuersatzes abgewickelt werden sollte. Es sei schon klar gewesen, dass eine gesetzliche Änderung geplant war.

Beweiswürdigung:

Ohne die Seriosität des Zeugen Dr. V. bzw. sein Bemühen um eine wahrheitsgemäße Darstellung der zeitlichen Abläufe, anzuzweifeln, vermag dessen Aussage den Senat deshalb nicht zu

überzeugen, weil diese retrospektiv in dem nunmehrigen Bewusstsein der Bedeutung des Stichtages 14. Februar 1996 erfolgt ist. Im Abgabenverfahren der Verkäuferin, in welches in weiterer Folge auch Dr. V. zunehmend involviert wurde, war ausschließlich dieser Stichtag von entscheidender Relevanz. Geprägt von diesem Wissen erscheint es auch nicht unverständlich, dass – nach einem Zeitraum von nunmehr mehr als rd. 7 Jahren – der Zeuge durchaus den Zeitpunkt der Vertragseinigung noch im Jänner 1996 ansiedelt, zumal die Vertragsverhandlungen sich über einen relativ langen Zeitraum – August, September 1995 bis April 1996 – hinzogen und weiters nicht außer Acht gelassen werden kann, dass der Zeuge im Rahmen seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt in diesem 7-jährigen Zeitraum eine Vielzahl von Vertragsverhandlungen geführt haben wird und daher eine auf einen konkreten Stichtag bezogene Aussage exakt kaum möglich erscheint.

Allerdings widerspricht nach Auffassung des Berufungssenates auch der Wortlaut des Punktes I der undatierten Vereinbarung (Akt Seite 53ff) dem Vorbringen des Bw. bzw. den Ausführungen des Zeugen, wonach bereits im Jänner 1996 ein rechtswirksamer Verkauf mit "Handschlag" zu Stande gekommen wäre. Der gewählte Wortlaut in Punkt I, zweiter Satz:

„...Die genannten Personen beabsichtigen, die Gesellschaft [Anm.: gemeint ist die im vorstehenden Absatz näher bezeichnete F.-GmbH] zu veräußern. Sie kommen daher mit Herrn Dr. G. V. überein, daß sie als Verkäufer und Dr. G. V. als Käufer bindend vereinbaren, nach erfolgter Umgründung der genannten Gesellschaft in eine Kommanditgesellschaft, die Kommanditanteile zu veräußern bzw. zu erwerben, ...“

spricht nach Ansicht des Berufungssenates unmissverständlich gegen eine bereits zu einem früheren – nämlich im Jänner 1996 – erfolgten Verkauf, zumal diesfalls vom Zeugen Dr. V., der diese Vereinbarung in seiner Funktion als Rechtsanwalt des Käufers ausformulierte, wohl kaum die gegenständliche Textierung "...beabsichtigen...", die eindeutig auf eine in der Zukunft liegende Handlung hindeutet, gewählt worden wäre. Wäre ein rechtsverbindlicher Kaufvertrag bereits im Jänner 1996 zustande gekommen, so hätte sich überdies der nachfolgende Vorvertrag (§ 936 ABGB), nämlich die undatierte Vereinbarung Akt Seite 53ff, als überflüssig erwiesen und vermag daher auch die Begründung des Zeugen, Herrn K. F. mit diesem Vorvertrag "die Rute ins Fenster zu Stellen", nicht zu überzeugen.

Weiters ist in diesem Zusammenhang auch noch auf Punkt VIII der undatierten Vereinbarung Bedacht zu nehmen, der zu Folge ausdrücklich festgehalten wurde, dass diese Vereinbarung ihre Rechtswirksamkeit verliere, falls der Hauptvertrag zu dieser Vorvereinbarung nicht bis zum 5.4.1996 in schriftlicher Form errichtet werde. Dieser vorerwähnte Vertragspunkt VIII spricht einerseits eindeutig dafür, dass die gegenständliche undatierte Vereinbarung als

Vorvertrag zu werten ist, jedoch andererseits eindeutig dagegen, dass bereits zu einem früheren Zeitpunkt rechtsgültig ein mündlicher Kaufvertrag abgeschlossen worden ist.

Wertet man diese undatierte, jedoch von allen Beteiligten unterfertigte Vereinbarung hingegen nicht als Vorvertrag, sondern geht man der Zeugenaussage folgend davon aus, dass nur nachträglich der wesentlichen Inhalt der bereits mündlich erfolgten Kaufvereinbarung auch schriftlich fixiert werden sollte, so wäre es auch in diesem Fall auf der Hand gelegen, in der zu einem späteren Zeitpunkt entstandenen schriftlichen Vereinbarung auf den angeblich bereits mündlich abgeschlossenen Kaufvertrag Bezug zu nehmen, was allerdings nicht der Fall ist.

Auf Grund der von den beteiligten Personen - darunter immerhin zwei Juristen, einer als Käufer und Errichter der Urkunde und der andere als Verkäufer- gewählten Textierung der undatierten Vereinbarung Akt Seite 53ff kann daher nicht mit hinreichender Gewissheit davon ausgegangen werden, dass ein rechtsverbindlicher mündlicher Kaufvertrag "Mitte Januar 1996" bzw. sogar "im Dezember 1995" (vgl. Zeugenaussage Dr. V.) zu Stande gekommen ist.

Aus diesen Gründen vermag auch das Verfassen eines Entwurfes eines Abtretungsvertrages betreffend GmbH-Anteile (von Dr. V. vorgelegt in der mündlichen Berufungsverhandlung) mit einem projektierten Stichtag [richtig:] 2.1.1996 [und nicht 20.1. wie vom Zeugen ausgesagt] die Annahme eines mündlichen Kaufvertrages vor dem 15. Februar 1996 nicht zu stützen. Im Schreiben des Dr. V. an die F.-GmbH vom 11. Dezember 1995 (Akt Seite 52, vollständig vorgelegt erst in der mündlichen Berufungsverhandlung) ist vom Erwerb von 100% der Stammanteile an der F.-GmbH von Herrn K. F. sen. und Frau H. F. und allfällig zuvor durchzuführenden Umschichtungen der Anteile von den Kindern Dr. K. F. und Mag. M. F. an die Eltern K. F. und H. F. die Rede. In dem vom Zeugen in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Entwurf eines Abtretungsvertrages betreffend GmbH-Anteile werden dementsprechend nur K. F. sen. und H. F. als Verkäufer genannt. Von der – aus gewerberechtlichen Gründen – erst zu gründenden Kommanditgesellschaft (=Bw.) und der Übertragung der Kommanditanteile an den Käufer des Rauchfangkehrerunternehmens ist in dieser Urkunde noch nicht die Rede. Der vom Zeugen Dr. V. vorgelegte Abtretungsvertrag betreffend GmbH-Anteile der F.-GmbH ist daher als ein im Zusammenhang mit dem inhaltlich gleichlautenden Anbotsschreiben vom 11. Dezember 1995 (ebenfalls betreffend GmbH-Anteile, Akt Seite 52) angefertigter Entwurf zu verstehen. In der – von Seiten der Bw. erst in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten – zweiten Seite des Schreibens vom 11. Dezember 1995 ist auch ausdrücklich erwähnt, dass Dr. V. diesen GmbH-Abtretungsvertrag errichtet (siehe die wörtliche Wiedergabe dieses Schreibens oben Punkt 1). Der Verfasser Dr. V. sagte als Zeuge

in der mündlichen Berufungsverhandlung ebenfalls aus, dass der Entwurf zu seinem Anbotsschreiben vom 11. Dezember 1995 passe. Eine rechtsverbindliche Annahme des Anbotes vom 11. Dezember 1995 – und damit das Zustandekommen eines (mündlichen) Kaufvertrages vor dem 15. Februar 1996 - konnte jedoch von der Bw. nicht nachgewiesen werden.

Zurück zur undatierten Vereinbarung: Widersprüche ergeben sich auch in Bezug auf den Zeitpunkt der Unterfertigung der undatierten Vereinbarung Akt Seite 53ff. In der am 27. August 2002 aufgenommenen Niederschrift gab K. F. einerseits an, diese sei in den Kanzleiräumlichkeiten des Notars "nach dem 20. Jänner 1996" unterschrieben worden (Niederschrift Seite 2), an anderer Stelle gab Herr K. F. zum gestrichenen Datum "1.4.1994" etwa an, dass vermutlich zu diesem Datum die Vereinbarung gemacht wurde (Seite 4). Dr. V. gab diesbezüglich zunächst an (Schreiben an die Abgabenbehörde II. Instanz vom 23. Juli 2002, Zeugenaussage in der mündlichen Berufungsverhandlung), diese Vereinbarung am Postweg den Verkäufern übermittelt zu haben, in weiterer Folge vermeinte er, die Vereinbarung zu Herrn F. mitgenommen und zur Unterfertigung bei diesem gelassen zu haben. Hinsichtlich des Unterfertigungsdatums machte Dr. V. keine exakte Angaben. Die Relativierung der Aussage von Herrn K. F. in der Niederschrift vom 27. August 2002, dass die undatierte Vereinbarung "vermutlich zu diesem Datum" (gemeint der 1.4.1996) gemacht wurde, durch den Zusatz, das Datum 1.4.1996 sei vermutlich deshalb dort gestanden, weil der Notar gesagt habe, vor dem April werden wir nicht fertigt, beseitigt nicht die Widersprüche in den Angaben von Herrn K. F., da beide Varianten als gleichwertig bestehen.

Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass trotz wiederholter Aufforderungen im erstinstanzlichen Abgabenverfahren kein eindeutiger Nachweis über einen **vor** dem 15. Februar 1996 liegenden Verkauf erbracht wurde. Weder die Bw. noch deren steuerlicher Vertreter verfügten über eine entsprechende Dokumentation in zeitlicher Hinsicht, auch die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Stundenaufzeichnungen sind nicht beweiskräftig, zumal sowohl vor als auch nach dem Stichtag regelmäßig Beratungsleistungen erbracht wurden. So lag etwa zwischen dem 12. Jänner und 2. Februar 1996 ein "beratungsfreies" Intervall von immerhin beinahe drei Wochen, währenddessen nach dem 13. Februar (letzte Eintragung vor dem entscheidenden Datum 14. Februar 1996) und dem 21. Februar 1996 nur für die Dauer von einer Woche keine Beratung stattfand, danach jedoch wieder laufend.

Folgt man den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung (siehe Punkt k), wonach er immer auf eine Entscheidung vor dem 15. Februar 1996 gedrängt habe, so ist für den Berufungssenat gerade im Hinblick auf die

Bedeutung dieses Datums nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen von der Bw. und ihrem steuerlichen Vertreter nicht eine entsprechende Beweisvorsorge getroffen wurde.

Für die freie Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde II. Instanz war zur Abrundung des Gesamtbildes weiters von Bedeutung, dass die Bw. selbst betreffend "Einigung" vor dem 15. Februar 1996 unterschiedliche und zum Teil auch einander widersprechende Angaben machte und Unterlagen nur zögerlich und teilweise auch nur unvollständig vorlegte. Das – bis zur mündlichen Berufungsverhandlung nur unvollständig vorgelegte - Schreiben von Dr. V. an die F.-GmbH vom 11. Dezember 1995 wurde von der Bw. zu Beginn des Berufungsverfahrens noch als "verbindliche Absprache über den Anteilserwerb" und als "Dokumentation der vorher mündlich getroffenen Absprachen zwischen den Vertragspartnern" bezeichnet (Schreiben der Bw. an das FA vom 29. November 2000, Akt Seite 50). Laut diesem Vorbringen hätte somit eine mündliche Vereinbarung über den Verkauf bereits vor dem 11. Dezember 1995 stattgefunden. Erst über Einwand des FAes (Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 26. Jänner 2001, Akt Seite 61) änderte die Bw. ihre Angaben und bezeichnete in weiterer Folge das Schreiben des Dr. V. vom 11. Dezember 1995 als Anbot und behauptete, eine mündlicher Kaufvertrag sei erst "Ende Jänner 1996" zu Stande gekommen. Im Schreiben an das FA vom 5. März 2001 (Akt Seite 65) gab die Bw. überdies an, das "Anbot vom 11. Dezember 1995" trage die Unterschriften der Gesellschafter F. und des RA Dr. V. Wie bereits festgestellt, wurde das genannte Schreiben der Abgabenbehörde erst in der mündlichen Berufungsverhandlung am 22. Mai 2003 vollständig vorgelegt, zuvor gab die Bw. über mehrmalige Anfrage an, es existiere nur mehr die erste Seite. Weder die erste noch die zweite Seite tragen jedoch die Unterschrift der Gesellschafter F.

Dem Vorbringen des Finanzamtsvorstandes in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach er als Amtsleiter mehrmals von Herrn K. F. im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung – und zwar auch noch nach dem Stichtag – kontaktiert wurde, kommt in Anbetracht vorstehender Ausführungen keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Die von ihm diesbezüglich vorgelegte Kopie eines Kalenderblattes weist einen mit Herrn K. F. für den 21. Februar 1996 - sohin sieben Tage nach dem Stichtag 14. Februar 1996 - vereinbarten Gesprächstermin auf, was als weiteres Indiz gegen einen bereits erfolgten Abschluss anzusehen ist.

Der Berufungssenat kommt daher zum Ergebnis, dass der vom Gesetz geforderte Nachweis, das Rechtsgeschäft vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen zu haben, von der Bw. jedenfalls nicht erbracht worden ist und auch das durchgeführte Beweisverfahren nicht dafür spricht, dass der Kaufabschluss vor dem genannten Stichtag zu Stande kam.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Aus den genannten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 16. Juni 2003